

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO VI - EDIÇÃO 21 - MARÇO 2009

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.

**MP**  
EDITORA



*Copydesk*  
André Rodrigues Bertacchi

*Revisão*  
Júlia Carolina de Lucca

*Editoração*  
Veridiana Freitas

*Diretor responsável*  
Marcelo Magalhães Peixoto

*Impressão e acabamento*  
MP Gráfica

Ano VI – Edição 21 – Março 2009

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2009  
Av. Brigadeiro Luís Antonio, 2482, 6º andar  
01402-000 – São Paulo  
Tel./Fax: (11) 3101 2086  
adm@mpeditora.com.br  
www.mpeditora.com.br

ISSN: 1806-1885

## CONSELHO EDITORIAL

Adolpho Bergamini  
André Elali  
Clélio Chiesa  
Cristiano Carvalho  
Edison Carlos Fernandes  
Edmar Oliveira Andrade Filho  
Guilherme Cezaroti  
Guilherme von Müller Lessa Vergueiro  
Helenilson Cunha Pontes  
Ives Gandra da Silva Martins  
José Maria Arruda de Andrade  
Júlio Maria de Oliveira  
Marcelo de Lima Castro Diniz  
Marcelo Magalhães Peixoto  
Paulo César Conrado  
Roberto Wagner Lima Nogueira  
Tácio Lacerda Gama



APET – Associação Paulista de Estudos Tributários  
Av. Brigadeiro Luís Antonio, 2482, 6º andar  
01402-000 – São Paulo-SP – Brasil – Fone: (11) 3101-2086



## 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 mini-curriculum 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 ([marcelo@mpeditora.com.br](mailto:marcelo@mpeditora.com.br)) ou, na forma impressa, para o endereço: Av. Brigadeiro Luís Antonio, 2482 – 6º andar, Bela Vista, CEP 01402-000, 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

### **ADOLPHO BERGAMINI**

Advogado em São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP-COGEAE e em Tributação do Setor Industrial pela FGV (GVlaw). Membro do Conselho Consultivo da Associação Paulista de Estudos Tributários – APET. Professor universitário.

### **ARLINDO MAROSTICA**

Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco.

### **DANIEL ZANETTI MARQUES CARNEIRO**

Procurador da Fazenda Nacional, Professor de Direito Tributário em pós-graduação.

Doutorando em Direito junto à UCSF.

### **FERNANDA MATOS FERNANDES DE OLIVEIRA**

Advogada, especialista em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Pós-graduanda em Contabilidade e Planejamento tributário pela Universidade Federal do Ceará (UFC).

### **GEILSON SALOMÃO LEITE**

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor de Direito Tributário da Universidade Federal da Paraíba – UFPB e do Centro Universitário de João Pessoa – UNIPÊ. Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogado em João Pessoa/PB.

### **HÉLIO SILVIO OUREM CAMPOS**

Doutor e Mestre pela UFPE. Juiz Federal. Professor Titular de Direito tributário da Universidade Católica de Pernambuco. Ex-Procurador do Estado de Pernambuco. Ex-Procurador Federal.

### **IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

# SUMÁRIO

## ARTIGOS

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO: ANÁLISE JURÍDICA DO MODELO DE NÃO CUMULATIVIDADE ADOTADO; NATUREZA JURÍDICA DOS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES; E TESTE DE CONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA <i>Adolpho Bergamini</i>	15
1. Introdução	15
2. O princípio da neutralidade tributária e os seus métodos no Direito Comparado	16
2.1. Método direto subtrativo	17
2.2. Método direto aditivo	19
2.3. Método indireto aditivo	19
2.4. Método indireto subtrativo	20
2.5. Método crédito de tributo	21
3. Pis/Cofins: a não cumulatividade das contribuições	22
3.1. Características particulares do regime	22
3.2. Natureza jurídica dos créditos de PIS/Cofins	25
3.3. A constitucionalização da não cumulatividade do PIS/Cofins	31
3.4. O conceito de “não cumulatividade” do PIS/Cofins e sua caracterização como princípio constitucional e como limite objetivo	32
3.5. Violação à plenitude da não cumulatividade pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03	35
4. Os posicionamentos da Receita Federal frente aos métodos “crédito de tributo” e “subtrativo indireto”	38
5. Conclusão	41
Referências Bibliográficas	42

DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O SEU  
PROCESSO REAL DE EFETIVIDADE 45  
*Arlindo Marostica e Hélio Silvio Ourem Campos*

Capacidade Contributiva e a Verificação de seus Paradoxos	45
Nota Introdutória	45
Paradoxo 1: Rendimento de aluguéis percebidos por pessoas físicas <i>versus</i> rendimento de aluguéis percebidos por pessoas jurídicas	48
Paradoxo 2: A natureza tributável dos lucros no § 5º, art. 2º, da Lei n. 10.101/2000 <i>versus</i> a natureza isenta dos lucros no art. 10, da Lei n. 9.249/95	53
Paradoxo 3: Renúncias Tributárias em Favor da Renda do Capital	60
Conclusão	63
Referências	64

IMPOSTO DE RENDA E ATIVIDADES ILÍCITAS:  
PANORAMA ATUAL E PERSPECTIVAS  
DA IMPOSIÇÃO FISCAL 69  
*Daniel Zanetti Marques Carneiro*

1. Introdução	69
2. Imposição fiscal e <i>pecunia non olet</i>	69
3. Do Imposto de Renda e respectiva incidência	73
4. Direito Comparado	77
5. Perspectivas da imposição fiscal	79
6. Conclusão	81

O PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO  
CONSOANTE JURISPRUDÊNCIA DO STJ E  
LEI COMPLEMENTAR N. 118/05 83  
*Fernanda Matos Fernandes de Oliveira*

Introdução	83
1 Constituição do crédito tributário	84

1.1. Modalidades de lançamento	88
2 Extinção do crédito tributário	91
3 Do pagamento indevido	94
3.1 Controle de constitucionalidade	94
3.2 Do termo inicial do prazo para a repetição no caso de homologação tácita	95
4 Jurisprudência do STJ e Lei Complementer n. 118/05	96
4.1. A segurança jurídica no âmbito tributário	99
4.2 O efeito interpretativo da Lei Complementar n. 118/05	101
Conclusão	105
<b>PARECER</b>	<b>109</b>
CONSULTA	111
<i>Geilson Salomão Leite</i>	
PARECER	111
CONTABILIZAÇÃO DE PENDÊNCIAS JUDICIAIS TRIBUTÁRIAS PELO SISTEMA UNIMED. OPÇÃO DE REGISTRO CONTÁBIL INSTITUÍDA PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 20/08 DA AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE. RESPONSABILIDADE DOS COOPERADOS EM FACE DA IN N. 20/08, DA LEI N. 5.764/71 E DO CÓDIGO CIVIL. INTELIGÊNCIA DOS EFEITOS DA IN. N. 20/08 DA ANS SOBRE O SISTEMA. PARECER.	149
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
Consulta	149
Resposta	150
<b>JURISPRUDÊNCIA</b>	<b>173</b>
<b>INTEIRO TEOR</b>	<b>175</b>

EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO POR MEIO DE DEPÓSITO EM DINHEIRO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. TERMO INICIAL. 175

TRIBUTÁRIO. ICMS. MAJORAÇÃO DE 17% PARA 18%. INCONSTITUCIONALIDADE. INDÉBITO. CREDITAMENTO. ART. 166 DO CTN. APLICAÇÃO. 180

DEPÓSITO JUDICIAL. TRIBUTO PAGO À VISTA COM DESCONTO. POSSIBILIDADE DE DEPÓSITO COM O REFERIDO DESCONTO. 190

**DESPACHOS 232**

EXIGÊNCIA DE CND PARA ARQUIVAMENTO DE ATOS NA JUNTA COMERCIAL. ILEGALIDADE. 232

**EMENTAS 234**

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. CONVERSÃO DE DEPÓSITO JUDICIAL EM RENDA DA UNIÃO. POSSIBILIDADE. 234

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS POR CORRETORES DE SEGURO. LEI COMPLEMENTAR N. 84/96. 235

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ELETRÔNICA DE DIREITO (BACEN JUD). LEI N. 11.382/2006. POSSIBILIDADE. INVOCAÇÃO GENÉRICA DE EXCESSIVIDADE. INVIABILIDADE. 237

ISENÇÃO DE COFINS PREVISTA NA LEI COMPLEMENTAR N. 70/91. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 9.430/96. CONSTITUCIONALIDADE. 238

## ARTIGOS



# **PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO: ANÁLISE JURÍDICA DO MODELO DE NÃO CUMULATIVIDADE ADOTADO; NATUREZA JURÍDICA DOS CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES; E TESTE DE CONSTITUCIONALIDADE DA SISTEMÁTICA**

**Adolpho Bergamini**

## **1. Introdução**

Desde as suas respectivas criações, as contribuições ao PIS e à Cofins já suscitaram incontáveis questionamentos. E não é por menos, afinal, em razão de referidas contribuições gerarem receitas ao Erário que não precisam ser repartidas com os demais entes federativos, a União Federal sempre pretendeu aumentar a arrecadação do PIS/Cofins mediante sucessivas alterações na legislação que, não raras vezes, esbarraram em ilegalidades e/ou inconstitucionalidades.

Nesse contexto se insere a transição do regime de apuração das contribuições (de cumulativo para não cumulativo), veiculada ao PIS pela Lei n. 10.637/02 e à Cofins pela Lei n. 10.833/03 e, depois, constitucionalizada pela Emenda Constitucional n. 42/03, que inseriu o § 12 ao art. 195 da Constituição Federal.

Segundo as citadas leis, o sistema legal de abatimento de créditos instituído ao PIS/Cofins se refere apenas a algumas despesas suportadas pelos contribuintes no desenvolvimento de suas atividades e, ainda, apenas a alguns contribuintes. Entretanto, a redação do § 12 do art. 195 não permite ao legislador ordinário fazer a discriminação, e, por isso, afigura-se relevante examinar se o modelo de não cumulatividade adotado ao PIS/Cofins pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 foi ou não recepcionado pela ordem constitucional vigente a partir da Emenda Constitucional n. 42/03.

Para isso, analisaremos, primeiro, os possíveis métodos aplicáveis à obtenção da “*Neutralidade Tributária*” existentes no Direito Comparado. Após, analisaremos o histórico da legislação que dispôs sobre o PIS/Cofins ao longo do tempo, os traços marcantes do regime não cumulativo das contribuições, bem como a natureza jurídica dos créditos resultantes da aplicação deste regime. Depois, examinaremos o texto do art. 195, § 12, da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 42/03. Neste momento, investigaremos se a não cumulatividade mencionada no art. 195, § 12, é ou não um princípio constitucional ou uma mera técnica de arrecadação.

Em seguida, analisaremos os efeitos da caracterização da não cumulatividade do PIS/Cofins (se um princípio constitucional ou uma técnica de arrecadação) e como esses efeitos influenciam no regime não cumulativo das contribuições, quando então será possível aferir com clareza como a não cumulatividade afeta a regra-matriz dessas contribuições, além de determinar quais os limites da regulamentação infraconstitucional da não cumulatividade.

O assento dessas premissas nos permitirá concluir se a forma como a qual a não cumulatividade das contribuições foi disposta pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 obedece ou não às determinações constitucionais sobre a matéria, bem como ao Princípio da Economia.

Avancemos aos argumentos.

## **2. O princípio da neutralidade tributária e os seus métodos no Direito Comparado**

O *Princípio da Neutralidade Tributária* busca o fortalecimento da capacidade econômica do consumidor sem prejudicar, por outro lado, as riquezas as quais o Erário tem direito de receber por meio das receitas tributárias. Em suma, busca um valor específico que se erradia a todos os agentes econômicos: desoneração tributária.

Nesse sentido é a lição de Fernando Zilveti:<sup>1</sup>

Considera-se neutro o sistema tributário que não interfira na otimização da alocação de meios de produção, que não provoque distorções e, assim, configura segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial. A idéia-força contida na neutralidade propõe que se evite onerar a força econômica do contribuinte-empresa, ao mesmo tempo em que se alcance a força econômica do consumidor.

Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins<sup>2</sup> apontam que a não cumulatividade que conhecemos é uma das formas de *neutralidade* em relação aos tributos plurifásicos. Vejamos:

Nessa linha de raciocínio, a não-cumulatividade seria uma forma de operar a neutralidade, de garantir um sistema tributário neutro, especialmente no que diz respeito aos tributos plurifásicos.

Mas, afinal, quais são efetivamente os métodos de que se pode lançar mão para alcançar a *neutralidade tributária*? De acordo com o Direito Comparado, os métodos são cinco: (i) método direto subtrativo; (ii) método direto aditivo; (iii) método indireto aditivo; (iv) método indireto subtrativo; e (v) método crédito de tributo.

Analisemos cada um deles nas linhas seguintes.

## 2.1. Método direto subtrativo

Pelo *Método direto subtrativo*, apura-se o montante do tributo a ser pago mediante a aplicação de uma determinada alíquota sobre a diferença entre entradas e saídas de bens ou serviços, valoradas, respectivamente, de acordo com o seu valor de aquisição (em relação às entradas –

---

1. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 19, p. 24-25, 2005.

2. *Não-Cumulatividade do Pis/Cofins*: implicações contábil, societária e fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 29.

compras) e seu valor de venda ou preço do serviço (em relação às saídas de mercadorias ou prestação de serviços).

Essa é a doutrina de Fabiana Del Padre Tomé.<sup>3</sup> Vejamos:

a) Método direto subtrativo: consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre as saídas e as entradas. Deduz-se da base de cálculo do tributo (preço de venda, do serviço, valor da receita, etc.) o montante correspondente às entradas necessárias ao desenvolvimento da atividade tributada, para, sobre esse resultado, aplicar-se a alíquota.

O Direito brasileiro vivenciou a experiência de ter em suas normas esse método de apuração tributária. Quando o antigo Decreto-Lei n. 406/68 ainda era a única norma habilitada a disciplinar o ISS em âmbito nacional, seu art. 9º, § 2º, *b*,<sup>4</sup> permitia ao prestador de serviços de construção civil deduzir da base de cálculo do ISS por ele devido os valores da subempreitada contratada para a prestação do serviço. Essa sistemática, inclusive, recebia plena acolhida da jurisprudência.<sup>5</sup>

---

3. Natureza jurídica da Não-Cumulatividade da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins: consequências e aplicabilidade. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. FISCHER, Octávio Campos (Coords.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 542.

4. “Art. 9º; A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. [...] § 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa *o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes*: a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; b) *ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto*”. [grifos nossos].

5. “TRIBUTÁRIO. ISS. DECRETO-LEI N. 406/68. RECEPÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. MATERIAIS E SUBEMPREITADA. TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. LOCAL DA PRESTAÇÃO. TRIBUTÁRIO. ISS. PAGAMENTO. PARCELAMENTO. INDÉBITO. RESTITUIÇÃO DEVIDA. O Decreto-Lei n. 406/68 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, com *status* de Lei Complementar. Prevalcem os limites ao poder de tributar por ele impostos. Devem ser, por conseguinte, deduzidas da base de cálculo as parcelas referentes aos valores dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e da subempreitada já tributada pelo Fisco. Credor do ISS referente a obras de construção civil é o Município em cujos limites geográficos se efetua a prestação. O pagamento sob a forma de parcelamento não exclui a possibilidade de restituição do indébito em direito tributário” (TJMG – AC 000.146.387-6/00 – 1ª C.Cív. – Rel. Des. Páris Peixoto Pena – j. 04 de maio de 1999).

## 2.2. Método direto aditivo

Por este método, apura-se o valor do tributo a ser recolhido mediante aplicação de uma alíquota ao valor efetivamente agregado ao produto. Em outras palavras, neste método devem ser somados os valores relativos a mão de obra, matérias-primas, insumos, outras despesas<sup>6</sup> e a margem de lucro e, sobre o resultado, aplicar a alíquota prevista na legislação.

Consoante a lição de Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins:<sup>7</sup>

Semelhante a esse, temos o Método Direto Aditivo, pelo qual a alíquota do tributo é aplicada sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, isto é, mão-de-obra (MO), outras matérias-primas (MP), outras despesas (D) e a margem de lucro (L).

## 2.3. Método indireto aditivo

Este método é muito semelhante ao *Método Direto Aditivo*. A única diferença entre eles é que, aqui, aplica-se a alíquota individualmente sobre cada um dos fatores que representam agregação de valor ao produto (mão de obra, matérias-primas, insumos, outras despesas e margem de lucro) e, depois, soma-se o total para se obter o valor do tributo a pagar.

---

6. Vale frisar que as referidas *outras despesas* são diversas ao industrial e ao comerciante e, caso a mesma pessoa jurídica realize a industrialização e a venda da mercadoria, deve ter em conta essa dessemelhança. Isso porque, sendo a Norma de Procedimento Contábil (NPC) n. 02 do IBRACON, (i) os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda serão “custos de produção” e (ii) os gastos realizados após a industrialização do bem (ou seja, quando estiver pronto à venda) não serão “custos de produção”, mas sim “despesas de venda”. Ambas as rubricas, entretanto, são englobadas no conceito de *outras despesas*, para fins de apuração da *neutralidade tributária* na legislação estrangeira, o que infelizmente não ocorre no Brasil.

7. FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. Cit.*, p. 32.

## 2.4. Método indireto subtrativo

Por meio desta metodologia, leva-se em consideração certas bases de créditos e débitos para a apuração do tributo (daí alguns o designarem popularmente “base contra base”).

Operacionaliza-se este método da seguinte forma: a legislação prevê certas bases sobre as quais se aplica uma alíquota ao cálculo do crédito e certas bases sobre as quais se aplica uma alíquota ao cálculo do débito. O valor do tributo a pagar (ou a transportar para o período subsequente de apuração) será a diferença de ambos os resultados (resultado da alíquota aplicada sobre base de débitos, subtraído do resultado obtido a partir da alíquota aplicada sobre a base de créditos).

Tal metodologia é abordada com proeminência por Fátima Fernandes Rodrigues de Souza,<sup>8</sup> que, ao examinar o IVA europeu, aborda a sistemática “base contra base” e identifica suas dificuldades operacionais:

Sob o aspecto objetivo, o imposto sobre o valor agregado pode abranger todas as mercadorias e todos os serviços, sendo, portanto, um imposto global; ou abranger apenas mercadorias ou mercadorias e alguns serviços, tendo uma abrangência parcial.

Quanto à forma de cálculo, o imposto sobre o valor agregado pode ter base real ou financeira.

No primeiro caso, o valor do imposto se obtém deduzindo o do valor da produção verificada em determinado período – quer vendida, quem em estoque – o que foi gasto na aquisição de matérias-primas, materiais secundários e, dependendo do tipo de imposto adotado (renda, consumo ou produto bruto, o valor dos instrumentos de produção adquiridos no período, ou de sua amortização. Esta modalidade de cálculo, também chamada “base contra base”, pelas dificuldades operacionais que apresenta, não é adotada.

---

8. Considerações sobre a sistemática não-cumulativa e o modelo adotado para o ICMS. In: BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel (Coords.). *Comentários à Lei Complementar n. 87/96*: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2008, p. 454-55.

Alguns autores entendem que este método é “a sistemática adotada para o IPI e ICMS”, do que discordamos. Isso porque o regime adotado ao IPI e ICMS considera relevante a carga tributária incidente sobre a etapa anterior, tanto assim que os arts. 153, § 3º, e 155, § 2º, I, da Constituição Federal dispõem claramente que esses impostos serão não cumulativos, “compensando-se o que for devido em cada operação [...] com o montante cobrado nas anteriores”.

Mas isso não é o que ocorre com o PIS/Cofins, e, conforme veremos nas linhas seguintes, o método aplicável ao IPI e ICMS é o *crédito de tributo*, sendo o método *indireto subtrativo* o regime aplicável ao PIS/Cofins (vide itens 2.5 e 3.1, *infra*).

## 2.5. Método crédito de tributo

Pelo método *crédito de tributo*, o montante a ser descontado do imposto calculado a cada operação consiste exatamente no imposto que incidiu na etapa anterior (daí a alcunha que recebe: “imposto contra imposto”). Este é o método aplicável ao IPI e ICMS.

Conforme a doutrina de Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins:<sup>9</sup>

Finalmente, dentre os principais, encontramos ainda o Método de Crédito do Tributo, que é o mais conhecido na legislação brasileira, pois se trata da sistemática de não-cumulatividade aplicada ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços – ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Por esse método, o valor do tributo devido na etapa anterior é registrado como crédito fiscal para ser utilizado na apuração do débito referente à transação corrente.

De fato, no caso do IPI e ICMS, o imposto a ser lançado como crédito no livro Registro de Entradas é exatamente aquele destacado na nota fiscal que, ao final, será lançado no livro Apuração (do IPI e ICMS), para ser confrontado com os débitos existentes no período.

---

9. FERNANDES, Edison Carlos. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. Cit.*, p. 32.

Desse encontro de contas surgirá o valor a pagar (caso o saldo seja devedor), ou o valor do crédito a ser transportado ao período subsequente de apuração (caso o saldo seja credor).

### **3. Pis/Cofins: a não cumulatividade das contribuições**

#### **3.1. Características particulares do regime**

A não cumulatividade do PIS e da Cofins não foi inicialmente prevista pela Constituição Federal, mas sim pela legislação infraconstitucional. Por essa razão, urge um breve histórico sobre o tema, para que se tenha visão completa das questões que envolverão as respostas a que nos propusemos enfrentar.

Vamos a ele.

O art. 149 da Constituição Federal conferiu à União a competência para instituir contribuições sociais, que devem ter como hipóteses de incidência possíveis aquelas arroladas no art. 195, também da Constituição Federal.

Essa competência foi exercida pela União, em relação à Cofins, com a Lei Complementar n. 70/91, que a instituiu. Segundo essa legislação, a Cofins era então calculada pela alíquota de 2% sobre o “faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de quaisquer natureza”.

O PIS, por sua vez, já havia sido instituído pela Lei Complementar n. 07/70 e foi recepcionado pelo atual ordenamento por meio do art. 239 da Constituição Federal. Naquele tempo, o PIS era calculado pela alíquota de 0,75% sobre o faturamento. Com a Lei n. 9.715/98, esse percentual foi minorado a 0,65%.

Posteriormente veio a Lei n. 9.718/98, que alargou a base de cálculo de ambas as contribuições e aumentou a alíquota da Cofins para 3%. Até então, a cobrança do PIS e da Cofins eram cumulativas.

Esse cenário foi mantido até as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, que, em suma, modificaram o regime de apuração das contribuições

de cumulativo para não cumulativo. Em contrapartida, suas alíquotas foram majoradas para 9,25% (1,65% relativo ao PIS e 7,6% à Cofins).

Essa *não cumulatividade* foi desenhada segundo o alvedrio do legislador ordinário, porque não havia, até então, qualquer preceito constitucional impondo a sistemática na apuração dos tributos. Adotou-se exclusivamente, no início, o *Método Indireto Subtrativo*, conforme expressamente admitido nas Exposições de Motivos das Medidas Provisórias n. 66/02 e 135/03 (que foram convertidas nas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, respectivamente).

Isso porque, na gênese do PIS/COFINS não cumulativo, não se levava em consideração a carga tributária da etapa anterior. Operacionalizava-se a apuração das contribuições apenas pela previsão de bases de créditos listadas no art. 3º das Leis n. 10.865/03, sobre as quais se aplica uma alíquota ao cálculo do crédito; e certas bases sobre as quais se aplica uma alíquota ao cálculo do débito (no caso do PIS/COFINS, essa base é o faturamento, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pela PJ, conforme o art. 1º das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03).

Mas o advento da Lei nº 10.865/04 trouxe novos contornos ao regime, mesclando os métodos *Indireto Subtrativo* e *Crédito de Tributo*. É que a citada lei, ao incluir o inciso II ao §2º do art. 3º da Lei n. 10.833/03, determinou que o direito ao crédito estava condicionado à incidência do PIS/COFINS na etapa anterior, independentemente da *forma* como a qual houve essa incidência.

Assim, a partir da Lei n. 10.865/04:

- (i) é relevante que haja a incidência do PIS/COFINS na etapa anterior (e aí vige em parte a regra estabelecida ao *Método Crédito de Tributo*), inclusive conforme entendimentos expressos da Receita Federal do Brasil, a exemplo do que se verifica na Solução de Consulta n. 17/08. *In verbis*:

AQUISIÇÃO DE INSUMO COM ALÍQUOTA REDUZIDA A ZERO. DIREITO A CRÉDITO. Não dará direito a crédito, para fins de determinação da COFINS, o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dessa contribuição, utilizados como insumo, à

exceção dos adquiridos com isenção, quando da saída tributada dos produtos Dispositivos Legais: Art. 2º e 3º da Lei n. 10.637, de 2002; art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003; arts. 21, 37 e 46 da Lei n. 10.865, de 2004.

- (ii) é completamente irrelevante o montante da carga tributária que incidiu; tanto é assim que a legislação permite o crédito de PIS/COFINS à alíquota de 9,25%, mesmo se o fornecedor do adquirente estiver submetido ao regime cumulativo (e, por isso, se sujeitar à alíquota de 3,65%) ou mesmo enquadrado no SIMPLES (e aí vige em parte a regra do *Método Indireto Subtrativo*). A Receita Federal do Brasil também vem se manifestando expressamente nesse sentido, conforme se verifica da Solução de Consulta n. 100/07, Ato Declaratório Interpretativo n. 15/07 e Solução de Consulta n. 247/05, respectivamente transcritos abaixo. Vejamos:

COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. A aquisição de bens para serem utilizados como insumos na fabricação de bens ou produtos destinados à venda de empresa optante pelo Simples ou tributada com base no lucro presumido ou arbitrado pode ser considerada para fins de apuração de créditos de Cofins não-cumulativa, desde que, em relação aos insumos, estes sejam efetivamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda.<sup>10</sup>

Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.<sup>11</sup>

INSUMO. FORNECEDOR OPTANTE PELO SIMPLES. O fato de a pessoa jurídica fornecedora do bem enquadrado como insumo

---

10. Solução de Consulta n. 100/07.

11. Ato Declaratório Interpretativo n. 15/07.

ser optante pelo Simples não obsta o direito de crédito da adquirente, relativamente ao valor pago.<sup>12</sup>

Essas informações logo levam a crer que a não cumulatividade aplicável ao PIS/COFINS difere e muito daquela aplicável ao ICMS e IPI. Nas linhas abaixo trataremos de definir bem essas diferenças e, ainda, de investigar a natureza jurídica do crédito das contribuições.

### 3.2. Natureza jurídica dos créditos de PIS/Cofins

Na obra *PIS e COFINS na Teoria e na Prática: Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo*, recentemente publicada pela MP Editora, que contou com minha cocoordenação e coautoria, Maurício Barros<sup>13</sup> e Gerson Macedo Guerra<sup>14</sup> entenderam que os créditos de PIS/Cofins devem ser entendidos apenas como créditos decorrentes do regime não cumulativo das contribuições e, por essa razão, devem receber o mesmo tratamento dado aos créditos de ICMS e IPI.

A opinião de meus pares é respeitosa, fundamentada e encontra respaldo no entendimento do Ibracon (vide Interpretação Técnica n. 01/04) e da própria Receita Federal do Brasil (conforme Ato Declaratório Interpretativo n. 03/07).

Mas ousou discordar. E explico.

Conforme vimos, o crédito de IPI e ICMS a ser escriturado pelo contribuinte constitui a exata carga fiscal dos impostos que incidiram na cadeia anterior, porquanto o crédito será o exato valor do imposto destacado na respectiva nota fiscal de aquisição. Tomemos como

---

12. Solução de Consulta n. 247/05.

13. BARROS, Maurício. In: BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *PIS e COFINS na Teoria e na Prática: Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo*. São Paulo: MP, 2009, p. 208-209.

14. GUERRA, Gerson Macedo. In: BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *PIS e COFINS na Teoria e na Prática: Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo*. São Paulo: MP, 2009, p. 411-23.

exemplo uma operação interna em que apenas o ICMS é recuperável<sup>15</sup> e o valor da mercadoria na nota fiscal de aquisição é de R\$ 100,00. Nesse caso:

- (i) do ponto de vista escritural, o ICMS a ser apropriado como crédito no livro Registro de Entradas é exatamente o valor do imposto destacado na nota fiscal de aquisição; e
- (ii) do ponto de vista contábil, os valores recuperáveis de ICMS são segregados do valor contabilizado em estoque como custo das mercadorias adquiridas e são registradas em contas de ativo específicas. Portanto, o contribuinte registra como estoque o valor de R\$ 82,00 e R\$ 18,00 como *ICMS a recuperar*, do que fica claro que o ICMS reduz o custo da mercadoria registrada em estoque.

Entretanto, como vimos no tópico anterior, o método de *neutralidade tributária* adotado ao PIS/Cofins foi em sua essência o *subtrativo indireto*, não o método *crédito de tributo*. De acordo com a sistemática adotada às contribuições (método *subtrativo indireto*), o crédito a ser apropriado sempre será calculado pela alíquota de 9,25%, mesmo que na etapa anterior (ou seja, na venda de bens pelo fornecedor) o PIS e a Cofins tenham incidido à alíquota de 3,65% ou tenham sido calculados de acordo com os termos da legislação do Simples.

Justamente em razão da dessemelhança entre os métodos aplicáveis, é que, segundo entendo, os créditos de PIS/Cofins não ostentam a mesma natureza dos créditos de ICMS e IPI. Em verdade, entendo que os créditos das contribuições se caracterizam como uma subvenção cujo valor não pode reduzir o valor da mercadoria em estoque, afinal, o montante de sua concessão não está vinculado ao montante da carga tributária incidente na etapa anterior (tal qual ocorre em relação ao ICMS e IPI), tanto assim que não há destaque de PIS/COFINS na nota fiscal.

---

15. Optamos por não incluir o cálculo do IPI no exemplo por duas razões. Primeiro porque, do ponto de vista didático, é mais fácil compreender o exemplo. Segundo porque, em muitos casos do dia-a-dia, o IPI não é recuperável, a exemplo do que ocorre na aquisição de mercadorias por pessoas jurídicas que não são industriais ou equiparadas a industrial.

Mas surge a dúvida: trata-se de uma subvenção de investimento ou de uma subvenção para custeio?

Segundo o art. 12, §§ 2º e 6º, da Lei n. 4.320/64, subvenções são transferências de recursos efetuadas pelo Poder Público a pessoas jurídicas de direito privado, que podem servir a duas finalidades específicas: fazer frente às despesas da pessoa jurídica beneficiária; ou ser destinada a investimentos pela pessoa jurídica beneficiária. *In verbis*:

Art. 12. A Despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:  
[...]

§ 2º. Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.  
[...]

§ 6º. São transferências de capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especial anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.”

A legislação tributária também discrimina as transferências de recursos públicos para a pessoa jurídica de direito privado de acordo com sua destinação, nos seguintes termos:

- As transferências de recursos que se prestam ao custeio de despesas são denominadas “subvenção de custeio”. Aqui, o traço marcante é a inexistência de vinculação dos recursos a uma destinação específica;
- As transferências destinadas a um investimento pela pessoa jurídica beneficiária são denominadas “subvenção de investimento”. Aqui o traço marcante é a destinação específica dos recursos transferidos, razão pela qual os incentivos fiscais que visam um benefício específico se enquadram nessa hipótese (por exemplo, créditos presumidos de ICMS concedidos para determinada empresa se instalar no território do Estado e ali gerar empregos e/ou desenvolvimento social e tecnológico).

No mesmo sentido é a orientação contida nas Notas Explicativas da Instrução CVM n. 59/86. Vejamos:

As subvenções para investimento são registradas contabilmente como reserva de capital. Normalmente, referem-se a valores de que a companhia se beneficia a título de devolução, isenção ou redução de impostos devidos, ou de valores recebidos destinados à expansão de suas atividades, sob a forma de investimentos para capital fixo ou capital de giro. É o caso, por exemplo, de devolução de IPI ou ICM e de isenção temporária de imposto de renda como incentivo regional ou setorial.

As subvenções para custeio são constituídas por auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações (tarifas). São, contabilmente, classificadas como receita extraordinária. É exemplo típico o caso das ferrovias brasileiras.

A doutrina caminha nesse sentido, conforme a lição de Edson Carlos Fernandes;<sup>16</sup>

De acordo com o dispositivo legal acima [*o art. 12, §§ 2º e 6º, da Lei n. 4.320/64*], a principal distinção entre esses dois tipos de transferências de recursos públicos para entidades privadas reside na sua aplicação predefinida pela lei concessiva, ou seja, no segundo caso, a pessoa jurídica de direito privado deverá destinar os referidos recursos para investimentos ou inversões financeiras.

Essa distinção também aparece na legislação tributária em vigor, conforme se verá; no entanto, as transferências são feitas em outras dominações, quais sejam, subvenções para custeio e subvenções para investimento, respectivamente, cada uma delas com tratamento contábil e fiscal próprios.

[...]

A subvenção para investimento, segundo nosso entendimento, distingue-se da subvenção para custeio, pelo fato de esta não estar vinculada a uma aplicação específica, e sim ao cumprimento de determinados requisitos por parte da empresa, enquanto que a segunda tem a destina-

---

16. FERNANDES, Edson Carlos. Tratamento Fiscal do Crédito Presumido do IPI. *In* IPI – Aspectos Jurídicos Relevantes. Marcelo Magalhães Peixoto (coordenador). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 80-1.

ção dos recursos bem definida pela legislação correspondente. [grifos do original]

Muito bem.

Consoante a Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 135/03 (posteriormente convertida na Lei n. 10.833/03), o advento da “não cumulatividade” do PIS/COFINS, implementada por meio do método *subtrativo indireto*, teve como principal objetivo o estímulo da eficiência econômica e geração de condições de crescimento acelerado da economia:

*[...] 1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo*

*[...]*

*7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona [...]*

A partir dessa Exposição de Motivos, alguns autores afirmam que os créditos de PIS/COFINS são subvenções para investimentos. Baseiam-se nos seguintes argumentos:

- (i) A implantação do regime não cumulativo às contribuições busca a eficiência econômica da pessoa jurídica contribuinte do PIS/Cofins;
- (ii) A eliminação do próprio regime cumulativo das contribuições é o fator determinante ao cumprimento dos objetivos buscados pela legislação;
- (iii) Logo, o regime não cumulativo em si mesmo é o benefício fiscal que carrega consigo a destinação específica de expurgar do regime jurídico nacional a sistemática da apuração cumulativa do PIS/Cofins;

- (iv) O que quer dizer que a destinação específica determinada pela legislação é a dedução do PIS/COFINS devido ao final do período de apuração, o que viabiliza a abolição da cobrança *em cascata* do PIS/Cofins e, desse modo, o cumprimento dos objetivos propostos pela legislação – eficiência econômica da pessoa jurídica.

Mas parece que essa não é a melhor interpretação, respeitado o entendimento (amplamente fundamentado) dos autores que a defendem.

É que, a partir das definições legais de *subvenções para investimento* e *subvenções para custeio*, entendemos que a falta de uma destinação de investimento específica retira dos créditos de PIS/Cofins a natureza de *subvenções para investimento*.

Mas, pelo fato de os créditos das contribuições não estarem vinculados à operação anterior (podendo o crédito ser maior ou igual à carga tributária da etapa econômica antecedente) e, por outro lado, resultarem na redução do valor das contribuições a ser pago pelo contribuinte, entendendo que o crédito de PIS/Cofins é um valor “dado” ao contribuinte pelo governo, o qual deve ser utilizado para reduzir as próprias contribuições. Por isso, constitui uma “despesa” da União “destinada a atender a manutenção de outras entidades de direito [...] privado”, nos termos do art. 12, § 2º, da Lei n. 4.320/64 – subvenção de custeio, que não deve ser oferecida à tributação do IRPJ e da CSLL em razão do disposto no art. 3º, § 10, da Lei n. 10.833/03.

Sobre a não tributação dos créditos das contribuições, cumprenos asseverar que este é, inclusive, o entendimento da própria Receita Federal. Vejamos:

Créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep. Valores não tributáveis. O valor dos créditos apurados de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não constitui receita bruta da pessoa jurídica, por força de seu § 10, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição. Ou seja, o valor dos créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, apurados de acordo com a legislação pertinente, não constituem receita bruta tributável pelo IRPJ. Sendo a escrituração formalmente idônea, bem como a técnica empregada neutra quanto ao resultado tributável, existe ampla liberdade quanto à técnica de escritu-

ração dos créditos relativos ao sistema de não-cumulatividade da Cofins e do PIS, eis que se trata de valores não-tributáveis para o IRPJ.<sup>17</sup>

Feitas essas considerações acerca da natureza dos créditos de PIS/Cofins, vejamos se esse modelo de não cumulatividade condiz ou não com os preceitos constitucionais sobre o tema.

### **3.3. A constitucionalização da não cumulatividade do PIS/Cofins**

No turbilhão de alterações da legislação infraconstitucional, veio a Emenda Constitucional n. 42/03, que inseriu o § 12 ao art. 195 da Constituição Federal,<sup>18</sup> conferindo *status* constitucional à não cumulatividade do PIS/Cofins.

A partir desse momento, a não cumulatividade não pôde mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03. Passou a ser imprescindível verificar a conformação dessas disposições ao art. 195, § 12, da Constituição Federal.

E, de acordo com ele, à legislação infraconstitucional cabia apenas definir os setores da economia que se sujeitam ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins, nada mais. Disso decorre que, segundo a própria Constituição Federal, a não cumulatividade das contribuições deveria ser plena às atividades econômicas inseridas nesse regime pela legislação infraconstitucional.

Mas como é possível aferir a plenitude da não cumulatividade do PIS e da Cofins, se a Constituição Federal não traçou regras claras em seu texto? É o que investigaremos nas linhas seguintes.

---

17. Solução de Consulta n. 31, de 23 de fevereiro de 2007.

18. “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; § 12 – A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não cumulativas”.

### **3.4. O conceito de “não cumulatividade” do PIS/Cofins e sua caracterização como princípio constitucional e como limite objetivo**

Segundo a língua portuguesa, princípio quer dizer começo, início, primeiro momento da existência de algo ou de uma ação ou processo.<sup>19</sup> Mas para o Direito, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho,<sup>20</sup> “...os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhe caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas...”.

Mas é possível sustentar que princípios jurídicos são normas jurídicas? Para responder esta questão, é necessário examinar, antes, o que são “normas jurídicas”.

Normas jurídicas são significações obtidas pelo intérprete a partir da leitura de uma linguagem prescritiva válida no ordenamento jurídico em vigor, imbuída de enunciados e significados capazes de instalar uma relação jurídica nos termos dos modais deônticos “permitido”, “obrigado” ou “proibido”.

Tais normas, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho,<sup>21</sup> estão sempre impregnadas de valores que, por sua vez, exercem influências sobre o ordenamento. Esses valores são justamente os “princípios”. Mas, segundo ele, além de meros valores, os “princípios” também podem denotar os limites objetivos da norma, que são postos para “...atingir certas metas, certos fins...”.

Cristiano Carvalho<sup>22</sup> também aborda a questão e a esclarece. Segundo ele, o núcleo do ordenamento são os princípios constitucionais. Os princípios que enunciam valores são aqueles que fundamentam o

---

19. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=princ%EDpio&styp=K>>.

20. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 147.

21. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 144-46.

22. CARVALHO, Cristiano. Sistema, Competência e Princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 874.

sistema jurídico. Já os enunciados que determinam limites objetivos para que se esses valores sejam buscados são as ferramentas de sua instrumentalização. Segundo o citado mestre do Rio Grande do Sul, uma fórmula bastante útil para se estabelecer a diferença entre valores e limites objetivos é identificar elementos de mensuração e exaurimento: se se encontrar comensurabilidade, estar-se-á diante de limites objetivos; do contrário, serão valores obtidos pelo exame desses limites objetivos.

Muito bem.

Se, por um lado, o constituinte acertou em dispor sobre a não cumulatividade no texto constitucional, por outro, errou ao não estabelecer claramente suas regras. Esse silêncio, no entanto, não indica que o legislador tem liberdade para disciplinar livremente o tema, porquanto a mera menção à não cumulatividade denota a existência de certos preceitos que devem ser seguidos.

Socorrer-nos-emos nas previsões dos arts. 155, § 2º, e 153, § 3º, II, da Constituição Federal, para extrair o conceito constitucional da não cumulatividade, embora reconheçamos que a sistemática não cumulativa do ICMS e IPI, que utiliza o método “imposto contra imposto” difere naturalmente da não cumulatividade do PIS/Cofins, que se vale do *método subtrativo indireto*, ou simplesmente “base contra base”, conforme já expusemos exaustivamente em tópicos anteriores.

De acordo com referidos dispositivos, a não cumulatividade é o princípio constitucional que garante ao contribuinte o direito de compensar em cada operação o montante de IPI e ICMS relativo às operações anteriores.

O valor imiscuído nesse princípio ao ICMS e ao IPI é a desoneração da circulação de mercadorias e industrialização de produtos, razão pela qual tais impostos (ICMS e IPI) incidem apenas sobre o valor agregado às mercadorias e produtos ao longo das várias etapas da cadeia econômica. José Eduardo Soares de Melo<sup>23</sup> tem a mesma conclusão:

---

23. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 210.

...Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

Ora, se o valor (princípio) constitucional é desonerar o preço das mercadorias pela extinção do efeito cascata dos impostos, então fica claro que “desoneração” é a palavra-chave do conceito de não cumulatividade que se extrai da Constituição Federal.

Esse conceito deve ser empregado também à sistemática de apuração do PIS/Cofins prescrita do já mencionado art. 195, § 12, da Constituição Federal. Evidentemente, a não cumulatividade das contribuições não tem o escopo de desonerar a circulação/produção de mercadorias (como o é no ICMS e IPI), mas sim o faturamento dos contribuintes.

Não é só.

O art. 195, § 12, da Constituição Federal também expressa o limite objetivo do princípio constitucional almejado e, como tal, deve ser estruturado pela fórmula lógico-condicional própria de uma norma jurídica, qual seja: *dado um fato F, deve ser uma conduta C do sujeito S1 perante o sujeito S2*. E, a partir de seus preceitos, se extrai a seguinte norma jurídica: “dada a competência tributária da União para impor o PIS/Cofins sobre o faturamento, deve ser observada a não cumulatividade das contribuições”.

A Constituição Federal vedou, portanto, a cumulação do PIS e da Cofins do faturamento dos contribuintes ao longo das várias cadeias de comercialização de determinada mercadoria, de modo a expurgar o *efeito cascata* das contribuições.

Esse valor se afigura como um princípio constitucional e também como um limite objetivo do referido princípio, i.e., prescrições normativas que viabilizam sua instrumentalização. E não se verifica, na nor-

ma do art. 195, § 12, da Constituição Federal, qualquer vedação à não cumulatividade do PIS/Cofins.

Mas as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, ao preverem restrições a esse regime, incorrem em inconstitucionalidades notórias e, por essa razão, não podem ser tidas como recepcionadas pela nova ordem constitucional instaurada a partir da Emenda Constitucional n. 42/03, conforme será analisado exaustivamente no tópico seguinte.

Para a perfeita realização do art. 195, § 12, a legislação infraconstitucional deveria eleger os setores da economia que fariam jus ao regime não cumulativo e, aos contribuintes destes setores, viabilizar a completa e irrestrita desoneração de seus *faturamentos*, mas não foi o que ocorreu.

Vejamos.

### **3.5. Violação à plenitude da não cumulatividade pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03**

O *método indireto subtrativo* previsto nas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 criou um sistema legal de créditos para posterior abatimento com débitos das contribuições. A apropriação desses créditos se dá em razão de certos custos, despesas e encargos, taxativamente descritos no art. 3º de ambas legislações.<sup>24</sup>

---

24.º Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do §3º do art. 1º desta Lei; e b) no §1º do art. 2º desta Lei;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n. 10.485/02, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;

Desse dispositivo, verifica-se que inicialmente a regra contida no art. 195, § 12, da Constituição Federal foi cumprida, porque foram eleitos os setores da economia que se beneficiam do regime não cumulativo das contribuições, afinal: (i) pelos incisos I, VIII e IX, os comerciantes foram incluídos na não cumulatividade; (ii) pelos incisos II e VI, também o setor industrial foi incluído no regime; e (iii) pelos incisos III, IV, V e VII, os prestadores de serviços podem se beneficiar da não cumulatividade, porque nestes incisos, estão previstas despesas que podem ser suportadas por eles.

Entretanto, o art. 3º, ao estabelecer restrições à apropriação de créditos, milita em flagrante inconstitucionalidade, porquanto não há no texto constitucional autorização a essas restrições.

E as restrições são muitas.

Conforme o inciso II, apenas os insumos empregados no processo fabril conferem ao contribuinte o direito ao crédito, excluindo assim os insumos suportados por comerciantes (por exemplo, sacolas plásticas utilizadas por consumidores para transportar as mercadorias adquiridas e bobinas de papel utilizadas nas máquinas registradoras) e prestadores de serviços (a exemplo dos valores de mão de obra pagos a pessoa física, cuja vedação ao crédito é expresso no inciso I, § 2º, do art. 3º).

Mas, conforme aponta Natanael Martins,<sup>25</sup> “o conceito léxico de insumo pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade”, o que, obviamente, não

---

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa;

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

25. MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coords.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 203.

se restringe aos insumos empregados exclusivamente na atividade fabril e/ou de prestação de serviços da pessoa jurídica.

Portanto, após a Emenda Constitucional n. 42/03, deveria a legislação prever o direito ao crédito a todos os insumos suportados pelos contribuintes do PIS/Cofins, independentemente de serem eles industriais, comerciantes ou prestadores de serviços, até porque deve-se considerar que, além do princípio da não cumulatividade plena do PIS/Cofins, que não prevê quaisquer restrições à tomada de créditos, está em jogo também o art. 110 do CTN,<sup>26</sup> segundo o qual os conceitos de direito privado não podem ser modificados para manejar a incidência de determinada norma de cunho tributário.

Não é só. O inciso VI também restringe o crédito sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado à sua utilização na produção de bens ou na prestação de serviços. Aqui, a legislação beneficia apenas os industriais e prestadores de serviços, em detrimento dos comerciantes.

Ora, mas se todos esses setores (industriais, comerciantes e prestadores de serviços) foram incluídos no regime não cumulativo das contribuições, por que a legislação infraconstitucional estabelece vedações/restrições à apropriação de créditos, se essa prerrogativa não lhe foi dada pela Constituição Federal?

A única resposta possível a tal indagação é a de que as Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 simplesmente não estavam autorizadas a estabelecer semelhantes vedações, e, por isso, incorrem em inconstitucionalidade incontestável.

Em nossa opinião, a melhor interpretação das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 a partir da edição da Emenda Constitucional n. 42/03 é a de que se deve considerar como bases de créditos todos os custos, despesas e encargos despendidos à manutenção da atividade econômi-

---

26. "Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma 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".

ca da empresa, independentemente de ser ela industrial, comerciante ou prestadora de serviços.

#### **4. Os posicionamentos da Receita Federal frente aos métodos “crédito de tributo” e “subtrativo indireto”**

A dificuldade e a relevância de aplicar corretamente os métodos de *neutralidade tributária* são emblemáticas quando o intérprete se depara com o disposto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, em que está previsto o direito de o contribuinte descontar créditos de PIS/Cofins sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Embora seja relevante à tomada dos aludidos créditos, o conceito de insumo não foi definido pelas citadas leis, o que gerou incontáveis pendengas entre os contribuintes e o Fisco.

As primeiras tentativas de se definir o que é insumo se deram com a edição das Instruções Normativas SRF n. 358/03 e n. 404/04, que, basicamente, repetiram aquilo que já se vinha aplicando para definir insumo em relação à apropriação de créditos de IPI. Logo, a interpretação do que é insumo nas hipóteses de fabricação de bens para revenda e prestação de serviços foi assim disposta:

- Fabricação/Produção de bens: matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer bens que se desgastem, danifiquem ou percam suas propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (exceto ativo imobilizado) e serviços prestados por pessoa jurídica brasileira, aplicados/consumidos na produção/fabricação; e
- Prestação de Serviços: bens e serviços aplicados/consumidos na prestação de serviços.

Mas a própria Receita Federal modificou os critérios de definição de insumos para fins de crédito das contribuições: ao longo do tempo, a Receita Federal deixou de relacionar o conceito de insumo em razão

do desgaste/contato com o produto em fabricação, para relacioná-lo à aplicação no processo produtivo do contribuinte.

Era natural que assim o fizesse, em razão das diferenças metodológicas entre a não cumulatividade aplicada ao IPI (método Crédito de Tributo) e ao PIS/COFINS (método Subtrativo Indireto). Isso fica emblemático pelo exame conjuntos das Soluções de Divergência n. 12/07, n. 14/07 e n. 15/08, transcritas abaixo:

Não se consideram insumos, para fins e desconto de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas. Os créditos calculados sobre a aquisição de peças de reposição utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.<sup>27</sup>

Partes e peças de reposição e serviços de manutenção. As despesas efetuadas com aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 01 de dezembro de 2002, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que as partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado.<sup>28</sup>

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.<sup>29</sup>

Com esses posicionamentos, os contribuintes passaram a tomar crédito sobre o valor de aquisição de insumos que não necessariamente

---

27. Solução de Divergência n. 12/07.

28. Solução de Divergência n. 14/07.

29. Solução de Divergência n. 15/08.

te se consomem ou se desgastam em razão do contato com o produto em fabricação, mas também sobre insumos que apenas são aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria, sem que tenham sido desgastados ou consumidos (por exemplo, partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos que não sejam contabilizadas no ativo imobilizado da pessoa jurídica).

Ocorre que, depois da veiculação da Solução de Divergência n. 15/08, foi publicada a Solução de Consulta n. 237/08 (em 12 de agosto desse ano) modificando inteiramente o que havia sido pacificado nas soluções de divergências transcritas acima. De acordo com ela, somente confere direito a crédito a aquisição de insumos que se consomem ou se desgastam com o contato com o produto em fabricação.

Houve, com isso, um retorno ao antigo posicionamento constante nas Instruções Normativas SRF n. 358/03 e n. 404/04, o que foi sacramentado com a edição da Solução de Divergência n. 35/08, que recebeu a seguinte redação:

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente”

Assim, segundo o entendimento atual da Receita Federal, para identificar um insumo passível de geração de créditos de PIS/Cofins, o contribuinte deve adotar os mesmos critérios do art. 164 do Ripi/02, isto é:

- (i) em relação aos insumos utilizados na fabricação/produção de bens, somente conferem créditos de PIS/Cofins as matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer bens que se desgastem, danifiquem ou percam suas

- propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (exceto ativo imobilizado) e serviços prestados, aplicados e/ou consumidos, na produção/fabricação do bem; e
- (ii) em relação à prestação de serviços, somente conferem créditos os insumos (bens e serviços) aplicados/consumidos na prestação de serviços.

Esse posicionamento, segundo entendo, é ilegal, porque os critérios adotados nas Instruções Normativas SRF n. 358/03 e n. 404/04 (os mesmos do art. 163 do Ripi/02) não estão previstos nos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03. E, se lá não estão, não cabe à Receita Federal criá-los em atos infralegais, ainda mais porque, se os métodos de não cumulatividade aplicáveis ao IPI e ao PIS/Cofins são diferentes, evidentemente os critérios a serem adotados quanto à apuração dos respectivos créditos não podem ser os mesmos.

E mais. Entendo também que a Receita Federal volta a militar em inconstitucionalidade, porque, conforme dissemos, a partir da Emenda Constitucional n. 42/03, deve-se considerar como bases de créditos todos os custos, despesas e encargos despendidos à manutenção da atividade econômica do contribuinte, independentemente de ser ele industrial, comerciante e/ou prestador de serviços.

Uma vez adotadas as premissas examinadas acerca do *método subtrativo indireto*, não há outra conclusão a ser obtida em relação à possibilidade de tomada de créditos.

## 5. Conclusão

Findo o presente estudo, conclui-se o seguinte:

- 1) O método de não cumulatividade adotado ao PIS/Cofins é o *subtrativo indireto*, diferindo, e muito, do método *crédito de tributo* adotado ao ICMS e IPI;
- 2) Pelo método *subtrativo indireto* adotado ao PIS/Cofins atualmente em vigor, é relevante a incidência das contribuições na etapa anterior, mas não é relevante o montante da incidência, de

- modo que o contribuinte apropriará créditos das contribuições a 9,25%, ainda que o seu fornecedor de bens e/ou serviços esteja sujeito ao regime cumulativo ou ao Simples;
- 3) Em razão da dessemelhança de métodos de não cumulatividade, os créditos de PIS/Cofins não podem receber o mesmo tratamento conferido aos créditos de ICMS e IPI, porquanto eles (os créditos de PIS/Cofins) configuram uma subvenção para custeio não sujeito ao IRPJ ou à CSLL em face do que dispõe o art. 3º, § 10, da Lei n. 10.833/03;
  - 4) Após a edição da Emenda Constitucional n. 42/03, o regime não cumulativo de PIS/COFINS, disciplinado pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, não pode mais ser interpretado apenas com base na legislação infraconstitucional, e, conforme o art. 195, § 12, da Constituição Federal, a não cumulatividade das contribuições deve ser plena e irrestrita;
  - 5) Isso quer dizer que a lista de encargos, despesas e custos relacionados nas Leis n. 10.637/025 e n. 10.833/03, que conferem créditos de PIS/Cofins, deve abranger todos os contribuintes das contribuições, independentemente de serem eles industriais, comerciantes e/ou prestadores de serviços, de modo que todos devem fazer jus a essa subvenção de custeio.

## Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BARROS, Maurício. In: BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *PIS e COFINS na Teoria e na Prática – Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não-Cumulativo*. São Paulo: MP, 2009.

CARVALHO, Cristiano. Sistema, Competência e Princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: *Não-Cumulatividade do PIS/COFINS: implicações contábil, societária e fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

GUERRA, Gerson Macedo. In: BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *PIS e COFINS na Teoria e na Prática – Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não-Cumulativo*. São Paulo: MP, 2009.

MARTINS, Natanael. O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética.

MOUSSALLEM, Târek Moysés. Fontes do Direito Tributário, São Paulo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

QUEIROZ, Luiz César Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Considerações sobre a sistemática não-cumulativa e o modelo adotado para o ICMS. In *Comentários à Lei Complementar n. 87/96 de advogados para advogados*. Adolpho Bergamini / Diego Marcel Bomfim (coordenadores). São Paulo: MP Editora, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Natureza jurídica da Não-Cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: conseqüências e aplicabilidade. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. FISCHER, Octávio Campos (coordenadores). *PIS-COFINS questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ZILVETI, Fernando. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 19, 2005.



# DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O SEU PROCESSO REAL DE EFETIVIDADE

Arlindo Marostica e Hélio Silvio Ourem Campos

## Capacidade Contributiva e a Verificação de seus Paradoxos

### Nota Introdutória

Neste artigo, buscamos aferir se as normas tributárias infra-constitucionais incorporaram plenamente o Princípio da Capacidade Contributiva.

Compulsando os conceitos formulados pelos mais renomados doutrinadores, o Princípio da Capacidade Contributiva subordina-se à ideia de justiça distributiva. Esse princípio objetiva legitimar a tributação e graduá-la de acordo com a riqueza de cada um, de modo que os ricos paguem mais, e os pobres, menos.

Ao discorrer sobre o princípio da capacidade contributiva, os doutrinadores realçam veementemente que o princípio de que ora se trata deve preservar, eximindo de tributação, a riqueza mínima necessária à sobrevivência digna do ser humano, sob pena de, em não sendo assim, a tributação constituir-se numa violência à liberdade, valor maior da natureza humana, tutelada no Estado de Direito.

Nesse sentido, José Marcos Domingues de Oliveira constrói o entendimento de que “essa riqueza só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza”.<sup>1</sup>

---

1. OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 113.

Destarte, com fartura, a doutrina alerta que a tributação não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória. Exigir mais do que o contribuinte pode pagar, asfixiando-o ou diminuindo-lhe a sua capacidade produtiva é, por analogia a uma conhecida fábula, matar a galinha dos ovos de ouro. Assim:

Essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com os diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou até mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade.<sup>2</sup>

Nos últimos anos, os meios de comunicação têm dedicado enorme destaque ao tema da carga tributária brasileira. Estudos e pesquisas estatísticas informam que a carga tributária se revela, ano após ano, cada vez mais elevada.

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), organização privada, em recente pesquisa divulgada no Caderno de Economia do Jornal do Comércio, de 06 junho de 2007, noticiou que a “carga tributária pesa mais para a classe média”.<sup>3</sup>

Segundo o IBPT, a carga tributária brasileira é uma das mais altas do mundo e, pelos serviços públicos prestados ao cidadão, é também uma das mais injustas. Além disso, informou o que se segue:

Mas para a classe média, a parcela da população que tem renda mensal entre R\$ 3 mil e R\$ 10 mil mensais, os tributos são ainda mais perversos. Isso porque esta é a faixa de renda que mais paga impostos no Brasil, mais ainda do que aqueles que ganham acima de 10 mil.<sup>4</sup>

---

2. OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 89.

3. EDITORIAL. Carga tributária pesa mais para a classe média. *Jornal do Commercio*, Recife, 06 jun. 2007. Caderno de Economia, p. 3.

4. \_\_\_\_\_. Carga tributária pesa mais para a classe média. *Jornal do Commercio*, Recife, 06 jun. 2007. Caderno de Economia, p. 3.

Ora, se a pesquisa aponta que a classe média é que suporta a maior carga tributária, é lógico concluir-se que os mais ricos suportam uma carga, relativamente, menor. Por conseguinte, pode-se também concluir que o Princípio da Capacidade Contributiva é atualmente maculado e que o seu subprincípio da progressividade não foi adequadamente manejado.

Em nosso cotidiano prático-profissional, no âmbito da contabilidade, deparamo-nos com diversos paradoxos que adiante detalharemos. Em nosso entendimento, esses paradoxos negam a efetividade do Princípio da Capacidade Contributiva.

Desde já se esclareça que os paradoxos que adiante serão apresentados não ferem o Princípio da Capacidade Contributiva, necessariamente, por prescreverem uma tributação excessiva, proibitiva ou confiscatória. Ainda se ressalte que não ferem o referido princípio por tributarem, necessariamente, a riqueza mínima necessária à sobrevivência digna do ser humano.

Referimo-nos, sim, aos paradoxos que aquinhoam, que abonam, que infundadamente discriminam, que concedem isenções, quase sempre, aos mais abastados, maculando a capacidade contributiva e os subprincípios (proporcionalidade, progressividade, personalidade e seletividade).

Nesse contexto, visualiza-se um fosso, cada vez mais fundo, que separa uns poucos, que a cada dia acumulam mais posses, do resto (a maioria), que, paulatinamente, torna-se cada vez mais depauperada, retrato nítido do efeito atroz da indigna, aética, injusta, nefasta, indesejada e imoral concentração de renda que se verifica, de forma cada vez mais destoante, nos países que adotam a chamada cartilha neoliberal, dos quais o Brasil é campeão.

Para melhor aferirmos se alguns normativos tributários respeitam ou afrontam princípios tributários constitucionais e para buscarmos responder à questão-problema deste trabalho, abordaremos situações concretas, casos práticos, aqui denominados *paradoxos*.

## **Paradoxo 1: Rendimento de aluguéis percebidos por pessoas físicas *versus* rendimento de aluguéis percebidos por pessoas jurídicas**

Em relação aos rendimentos de aluguéis percebidos por pessoa física, o Imposto de Renda (IRPF) será apurado com base na Tabela Progressiva a que são submetidos os rendimentos do trabalho, abaixo reproduzida, como forma de facilitar a visualização dos desdobramentos práticos.

<b>Base de cálculo mensal em R\$</b>	<b>Alíquota %</b>	<b>Parcela a deduzir do imposto em R\$</b>
Até 1.313,69	–	–
De 1.313,70 até 2.625,12	15,0	197,05
Acima de 2.625,12	27,5	525,19

Numa descrição simples, no que pertine aos rendimentos de aluguéis percebidos por pessoa jurídica, que seja optante pelo lucro presumido e cujo objeto contemple a atividade de locação de imóveis próprios, o Imposto de Renda (IRPJ) e os demais tributos (PIS, Cofins e CSLL) serão apurados da seguinte forma:

SOBRE O FATURAMENTO TRIMESTRAL DE ATÉ R\$ 30.000,00

<b>Tributo</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Adicional IR</b>	<b>% s/o faturamento</b>
IRPJ	16,00%	15,00%	0,00%	2,40%
CSLL	32,00%	9,00%	0	2,88%

Revista de Direito Tributário da APET

PIS	Faturamento	0,65%	0	0,65%
Cofins	Faturamento	3,00%	0	3,00%
<b>Carga total</b>				<b>8,93%</b>

SOBRE O FATURAMENTO TRIMESTRAL DE R\$ 30.000,01 ATÉ R\$ 187.500,00

<b>Tributo</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Adicional IR</b>	<b>% s/o faturamento</b>
IRPJ	32,00%	15,00%	0,00%	4,80%
CSLL	32,00%	9,00%	0	2,88%
PIS	Faturamento	0,65%	0	0,65%
Cofins	Faturamento	3,00%	0	3,00%
<b>Carga total</b>				<b>11,33%</b>

SOBRE O FATURAMENTO TRIMESTRAL QUE EXCEDER A R\$ 187.500,00

<b>Tributo</b>	<b>Base de cálculo</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Adicional IR</b>	<b>% sobre o faturamento</b>
IRPJ	32,00%	15,00%	10,00%	8,00%

CSLL	32,00%	9,00%	0	2,88%
PIS	Faturamento	0,65%	0	0,65%
Cofins	Faturamento	3,00%	0	3,00%
<b>Carga total</b>				<b>14,53%</b>

Não é necessário possuir um intelecto privilegiado para perceber a flagrante distorção que as tabelas acima, por si só, revelam. Inicialmente, pode-se verificar que os rendimentos são da mesma natureza, qual seja: aluguéis. Não é sem motivo que proprietários de imóveis para renda têm constituído sociedades, mediante a incorporação de seus bens imóveis ao capital. É uma prática lícita, cuja denominação é elisão fiscal.

A título exemplificativo, tem-se a seguinte situação: se um determinado proprietário de imóveis, pessoa física, auferisse alugueres no valor mensal de R\$ 62.500,00, o seu ônus tributário mensal corresponderia a R\$ 16.662,31 a título de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF.

Ao revés, se esse mesmo proprietário constituísse uma sociedade empresária, incorporando ao capital da sociedade os mesmos imóveis que lhe rendiam os aluguéis que percebia, na qualidade de pessoa física, sobre esses mesmos aluguéis, agora auferidos pela pessoa jurídica, incidiria o IRPJ, a CSLL, o PIS e a Cofins num montante de R\$ 7.081,25.

No exemplo supracitado, verifica-se uma elisão no patamar de R\$ 9.581,06 por mês. Ao permitir que essa elisão fiscal ocorra, estaria a nossa legislação atendendo, só para exemplificar, os Princípios da Isonomia, da Proporcionalidade, da Progressividade e da Capacidade Contributiva? Inegavelmente, a elisão fiscal é legal, mas até que ponto pode ser considerada legítima?

Neste paradoxo, restou óbvio que os rendimentos são de natureza idêntica, ou seja, alugueres. O fato de passarem a ser percebidos por pessoa jurídica não lhes altera a natureza. Para um rendimento da mesma

natureza, o legislador concedeu à pessoa jurídica uma tributação muito menos onerosa se confrontada com a devida pela pessoa física.

Não há se falar, nessa hipótese, que a pessoa jurídica suporta gastos superiores aos da pessoa física. No paradoxo sob enfoque, a sociedade empresária constituída para administrar e alugar seus próprios imóveis não é demandada em nenhum gasto que não seja devido, também, pelo proprietário-locador pessoa física.

Se uma lei contém lacunas legais que permitem, mediante a elisão fiscal, afrontar ou até mesmo ignorar os consagrados princípios tributários, indispensáveis à persecução da justiça tributária e, por efeito, a própria justiça social e a justiça distributiva, não seria razoável supor que essa mesma lei padece de inconstitucionalidade?

Firmamos um entendimento positivo à indagação suscitada. Notadamente no âmbito tributário, pode-se entender o espírito da Lei pelos seus efeitos. A verdadeira intenção que move um ser humano a agir, revela-se nos efeitos ou nas consequências que o seu ato provoca. Por conseguinte, à luz do princípio da capacidade contributiva, os seus efeitos teleológicos estão sendo maculados.

Analogicamente, pode-se asseverar que a verdadeira intenção do legislador, ao formular o corpo normativo da legislação tributária, está umbilicalmente atrelada aos efeitos dessa lei, leia-se: aos próprios efeitos práticos arrecadatórios.

E é certo que assim o seja. Por óbvio, não se cria uma lei, no âmbito tributário, que não vise a efeitos tributários. Dessa maneira, pode-se dizer que, se uma determinada lei agrava ou desonera determinado grupo ou categoria de contribuintes, é porque assim o pretendia o legislador.

Não temos a pretensão de provar a intenção deliberada ou subliminar com que age o legislador. Entretanto, parece-nos oportuno trazer o tema à reflexão. Se uma lei, ao criar tributos ou ao oferecer desonerações, não levar em conta os princípios que perfazem a justiça tributária, não é razoável supor que a intenção deliberada ou subliminar do legislador não estivesse eivada de interesses diversos dos princípios norteadores da justiça tributária, capitaneados pelo princípio da capacidade contributiva.

Vislumbra-se nesse paradoxo que, embora tratando da tributação de rendimentos de capital (alugueres), incidentes sobre pessoas diversas – quais sejam: pessoas físicas e jurídicas –, sua natureza é a mesma. Portanto, o legislador, deliberada ou subliminarmente, subverteu o subprincípio da progressividade e ignorou, por conseguinte, o princípio da capacidade contributiva.

Fala-se muito do avanço da concentração de renda em nosso país e dos malefícios dela decorrentes. Pouco se fala a respeito das causas que a fomentam. Muito menos se tem notícia de propostas ou projetos que visem corrigir essas distorções.

No cotidiano prático, exercendo a profissão de contador, ouvem-se frequentes reclames do contribuinte pessoa física que, auferindo rendimentos de aluguéis, depara-se com a “pesada” tributação de até 27,50%. Ouvem-se, com muito mais ênfase, os mesmos reclames dos representantes das pessoas jurídicas que, graças ao planejamento tributário (elisão fiscal), suportam, para rendimentos de até R\$ 10.000,00 por mês, uma carga de 8,93%, para a mesma espécie de rendimentos (aluguéis).

Isso denota que nem toda a manifesta insatisfação em torno da elevada carga tributária é fundada. Quase sempre, os mais aquinhoados e que pouco contribuem para o erário público são os que sustentam o coro e vociferam um grito de indignação contra a elevada carga tributária que quase não os atinge.

Nesse paradoxo, parece-nos configurada a subversão do Princípio da Capacidade Contributiva. Se assim o é, não estaria eivada de inconstitucionalidade a legislação que a permite? Sabemos que é legal, mas não pode ser considerado lícito ou legítimo o pomposo instrumento denominado planejamento tributário (elisão fiscal) que, em última análise, permite que, quase sempre, os mais aquinhoados paguem menos tributos que os que têm menos.

## **Paradoxo 2: A natureza tributável dos lucros no § 5º, art. 2º, da Lei n. 10.101/2000 *versus* a natureza isenta dos lucros no art. 10, da Lei n. 9.249/95**

Conforme disciplina o art. 153, III, da Constituição da República, a instituição do Imposto de Rendas e Proventos de qualquer natureza é de competência da União. Depreende-se, ainda, que o Imposto de Renda (IR) deverá ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei. Eis o teor *in verbis* do dispositivo normativo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III – renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º - o imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade na forma da lei.

O Código Tributário Nacional (CTN) alude à normatividade do Imposto de Renda e Proventos nos seguintes termos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior;

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Art.45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Nesses termos, o Código Tributário Nacional informa que o Imposto de Renda incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza e tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Entenda-se por renda o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos.

Nos termos do art. 10 da Lei n. 9.249/95, regulamentada pelo art. 51 da Instrução Normativa n. 11/96, da Secretaria da Receita Federal – IN SRF 11/96 – os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

À luz do exposto, transcreve-se o conteúdo do art. 10, insculpido na Lei n. 9.249/95:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Dessa feita, não estão sujeitos ao Imposto de Renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou empresário individual (art. 10, Lei n. 9.249/95) gerados a partir 01 de janeiro de 1996. Reitere-se, por oportuno, que essa não incidência independe do regime tributário da pessoa jurídica, leia-se lucro real, presumido ou arbitrado. Além disso, a isenção independe também do valor distribuído. Os lucros, portanto, independentemente do valor, serão isentos.

O art. 10 da Lei n. 9.249/95 converteu a natureza tributária dos lucros. Os lucros, que até então, via de regra e com alíquotas variáveis, eram tributáveis, foram isentados do Imposto de Renda. Conforme

exposto, a referida mudança de natureza passou a vigor a partir de 01 de janeiro de 1996.

Compreendemos que o lucro é um produto ou fruto do capital, representando, para quem o auferir, a aquisição de uma disponibilidade econômica, uma renda. Nesse contexto, o lucro está, indiscutivelmente, inserto na hipótese de incidência do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Em contraponto, aos trabalhadores está assegurado o direito à participação nos lucros ou resultados, de acordo com o art. 7º, XI, da nossa Carta. Antes da regulamentação por lei ordinária, muito se discutiu acerca da autoaplicabilidade desse dispositivo constitucional.<sup>5</sup>

Após a promulgação da Constituição de 1988, foram editadas várias medidas provisórias, que não se converteram em leis. A primeira medida provisória que regulamentou a matéria foi a de n. 194, em 1994. Após essa Medida Provisória, foram editadas mais treze sobre o assunto, com poucas alterações.

Somente com a edição da Lei n. 10.101, em 2000, foi que se pôs fim à discussão acerca da autoaplicabilidade do dispositivo constitucional, pois passou a regulamentar a participação do trabalhador nos lucros ou resultados da empresa. Após essa lei, a participação nos lucros ou resultados passou a ser obrigatória, pois consiste em um direito previsto na Constituição.

Assim, a Lei n. 10.101/2000, alude ao que se segue:

Art. 2º. A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

[...]

§ 5º As participações de que trata este artigo serão *tributadas na fonte*, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa

---

5. Alguns autores, dentre os quais se cita José Afonso da Silva e Celso Ribeiro Bastos, afirmavam que a norma era meramente programática, não sendo, portanto, autoaplicável. Para outros doutrinadores, como Sergio Pinto Martins, o direito à participação nos lucros, desvinculado da remuneração, já era autoaplicável desde a Constituição de 1988.

física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto. [grifos nossos]

Na tentativa de definir a natureza jurídica dessa forma de participação, surgiram três teorias. A primeira atribuía-lhe natureza salarial; a segunda, por sua vez, considerava-a um contrato de sociedade; e a terceira, por fim, entendia que se tratava de uma figura *sui generis*, representando uma forma de transição entre o contrato de trabalho e o contrato de sociedade.

A doutrina, influenciada pelo art. 457 da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, posicionou-se pela natureza jurídica salarial da participação mencionada. A jurisprudência também defendeu a natureza salarial, dando origem à Súmula n. 251 do Tribunal Superior do Trabalho – TST, cuja redação é a que se segue: “A participação nos lucros da empresa, habitualmente paga, tem natureza salarial, para todos os efeitos legais”.

A referida súmula foi cancelada pelo TST por meio da Resolução n. 33, de 27 de julho de 1994, em razão de a Constituição da República asseverar, em seu art. 7º, XI, que a participação nos lucros ou resultados seria desvinculada da remuneração.

A teoria que atribuía natureza de contrato de sociedade à participação em tela, não subsistiu, porque não há *affectio societatis* entre o empregado e o empregador e os riscos da atividade empresarial são de exclusiva responsabilidade do último.

Hodiernamente, segundo a doutrina dominante, a participação nos lucros ou resultados caracteriza-se por ser uma figura *sui generis*, não constituindo um contrato, mas um efeito que decorre do contrato de trabalho. A Lei n. 10.101/2000, que regulamentou o dispositivo constitucional que trata da participação nos lucros ou resultados, além de estabelecer a natureza não salarial da participação, dispôs sobre a periodicidade do pagamento, que não poderá ser inferior a um semestre civil.

Pelo exposto, tanto os lucros de que trata o art. 10 da Lei n. 9.249/95, quanto a participação nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, da Constituição de 1988, regulamentado

pela Lei n. 10.101/2000, constituem-se em aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda para os seus beneficiários.

E não é só. A vigente Carta Magna, ao referir-se ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no inciso I, § 2º, do art. 153, expressa que o Imposto de Renda “será informado pelos critérios da *generalidade*, da *universalidade* e da *progressividade*, na forma da lei”.

Depreende-se do exposto que o art. 10 da Lei n. 9.249/95 ignorou, a um só tempo, os três critérios constitucionais formadores do Imposto de Renda. Ao estabelecer a isenção de Imposto de Renda sobre os lucros, desconsiderou os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Por óbvio, também, feriu de morte o Princípio da Capacidade Contributiva. Não se pode ignorar que muitos empreendedores vêm cumulando verdadeiras fortunas oriundas de lucros auferidos sem qualquer tributação.

O legislador afrontou vários princípios ao estabelecer isenção tributária para os lucros. Em que fundamento ou princípio maior se baseou o mesmo para tal afronta? Seria de cunho econômico, ético, filosófico, axiológico?

Admita-se que o fator determinante para tornar os lucros isentos de tributação tenha a insustentável alegação de que se estaria incorrendo em bitributação ou, o que parece ter sido mais decisivo, a pressão dos investidores estrangeiros e dos capitalistas pátrios.

Sem essa isenção, nossas elites abastadas não se sentiam suficientemente recompensadas. Ameaçavam remeter (e não ficou só na ameaça) seus capitais para os paraísos fiscais. Por seu turno, os investidores estrangeiros (na maioria das vezes meros especuladores) não se dispunham a investir (“apostar”) seus capitais num país dito de economia instável. O risco era muito alto e, assim, tornou-se imprescindível que os lucros fossem excepcionais e livres de tributação. O legislador, portanto, submissamente, captou e acolheu os ditames do “mercado”.

Ao instituir a isenção, justificou-se que os lucros não poderiam ter natureza tributável, sob pena de se incorrer em bitributação. Eis que os lucros são frutos da atividade empresarial já devidamente tri-

butada, e, se os mesmos fossem tributados na pessoa física, estar-se-ia bitributando a mesma riqueza. Essa é a sustentação dos que defendem a natureza não tributável dos lucros.

Tergiversando sobre o assunto, pareceu-nos do muito cômoda e depreciativa essa conclusão. Cômoda para os empresários que foram agraciados com a desoneração. E depreciativa para os cofres públicos, tendo em vista a enorme perda arrecadatória que isso representa para o Estado. A consequência direta dessa realidade fática é o aumento da carga tributária para os demais contribuintes, vez que o Estado não tem conseguido reduzir seus gastos.

Os lucros são resultados econômicos positivos da atividade empresarial. Assim, os lucros pertencem à empresa. Se, ao investir os lucros em sua própria atividade ou na expansão da empresa, a ativação desses lucros fosse tributável, por certo, estar-se-ia diante de uma flagrante bitributação.

Porém, ocorre que, no paradoxo ora abordado, os lucros mudam de titularidade. Saem da esfera patrimonial da pessoa jurídica que os gerou para ingressar no patrimônio da pessoa física, dos sócios. E, diante disso, concluir que os lucros devem ser considerados isentos, sob pena de incorrer-se em bitributação, não se configura razoável.

Se razoável fosse, por analogia, ter-se-ia que admitir que os salários, esses sim, legítimos frutos do trabalho, também deveriam ser de natureza isenta. Ora, sabe-se que tanto o capital quanto o trabalho são fatores de produção de uma empresa. Então, se os frutos do capital (lucros) devem ser isentos de Imposto de Renda, por que os frutos do trabalho (salários) não o são?

Mas, o que foge ao razoável e para nós se afigura incompreensível, é o fato de que mesmo o ente político, ao legislar sobre a participação do trabalhador nos lucros ou resultados da empresa, no § 5º do art. 2º da Lei n. 10.101/2000, prescreve que:

As participações de que trata este artigo serão *tributadas na fonte*, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto devido na declaração de rendimentos da pessoa física, com-

petindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto. [grifos nossos]

Dessa feita, o legislador não se mostrou suficientemente sensível para captar ou acolher os anseios dos trabalhadores, no sentido de isentar de tributação a participação nos lucros ou resultados da empresa.

Não é fácil conceber sob que fundamentos, que princípios o legislador fez incidir Imposto de Renda sobre os parcos lucros atribuídos aos trabalhadores, que notoriamente dispõem de menor capacidade contributiva, e, ao arrepio dos mais sagrados princípios tributários, isentou os (quase sempre) galhardos lucros atribuídos aos sócios que, via de regra, detêm uma maior capacidade contributiva.

Ademais, embora não se possa questionar a constitucionalidade da Lei n. 9.249/95, sob seu aspecto formal, não parece aceitável que esse mesmo instituto torne os lucros isentos de tributação, com fundamento no que se segue: traíram-se os critérios preconizados no inciso I, § 2º, do art. 153 da Constituição de 1988, o qual alude que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza “...será informado pelos critérios da *generalidade*, da *universalidade* e da *progressividade* na forma da lei”.

Menosprezaram-se, ainda, os arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional, uma vez que o Imposto de Renda incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza e tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

O lucro é um produto ou fruto do capital, representando, para quem o auferir, a aquisição de uma disponibilidade econômica, uma renda. Enquadra-se, portanto, na hipótese de incidência do art. 43 do Código Tributário Nacional. E, se, por algum fundamento, os lucros devem ser isentos de Imposto de Renda quando distribuídos aos sócios, em regra, detentores de uma maior capacidade contributiva, com maior justiça deveriam ser isentos do mesmo Imposto de Renda ao serem pagos aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa.

### **Paradoxo 3: Renúncias Tributárias em Favor da Renda do Capital**

Aludiu-se, nos paradoxos anteriores, que, ao longo dos últimos anos, se vem taxando, mais significativamente, a renda dos trabalhadores assalariados e as classes de menor poder aquisitivo, via tributação sobre o consumo. Além disso, pode-se afirmar que o Estado brasileiro vem abrindo mão de receitas tributárias importantes em favor da renda de capital.

Uma dessas renúncias fiscais é a dedução dos juros sobre o capital próprio das empresas do lucro tributável do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Esse entendimento encontra fundamento na Lei n. 9.249/95, em seu art. 9º.

Assim, desde 1996, passou-se a permitir às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, que remuneraram as pessoas físicas ou jurídicas, a título de juros sobre o capital próprio, a considerar tais valores como despesas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Trata-se, na verdade, de uma despesa fictícia.

À luz do exposto, observa-se que a remuneração paga aos acionistas, a título de juros sobre o capital próprio, é considerada despesa. E, sendo contabilizados como despesa, os juros sobre o capital próprio, por óbvio, reduzem o lucro. O mesmo montante dos juros sobre o capital próprio distribuído aos acionistas redundará, em igual montante, em redução do lucro da Sociedade. Ora, reduzido o lucro, reduzida será a tributação a título do IRPJ e da CSLL.

O art. 9º da Lei n. 9.249/95 beneficia, despidoradamente, as sociedades mais lucrativas, possibilitando que, ao remunerar seus acionistas com juros sobre o capital próprio, reduzam, no mesmo quantitativo, os lucros que seriam apurados.

Em termos práticos, a fim de elucidar esse dispositivo, constata-se o seguinte: o art. 9º da Lei n. 9.249/95 permite que as grandes sociedades, as mais lucrativas, deixem de recolher aos cofres públicos 25% (15% + 10% de adicional) a título de IRPJ e 9% a título de CSLL. É verdade que os juros sobre o capital próprio são tributados na pessoa

do beneficiário, porém, à alíquota exclusiva de 15%. Observa-se que, para os mais aquinhoados, o governo renuncia, abre mão de arrecadar 34% para contentar-se com apenas 15%.

De acordo com dados da Unafisco Sindical, somente em 2005, a distribuição de juros sobre capital próprio implicou uma renúncia tributária de R\$ 3,7 bilhões. Esse mecanismo permitiu, por exemplo, que os cinco maiores bancos do sistema financeiro nacional – que apresentaram um lucro histórico em 2005 – distribuíssem, aos seus acionistas, a título de juros sobre capital próprio, um montante de R\$ 6 bilhões.<sup>6</sup>

Assim, o valor distribuído de Juros sobre Capital Próprio proporcionou uma redução nas despesas com encargos tributários desses bancos no montante de R\$ 2,1 bilhões, implicando uma renúncia tributária do Estado a favor dos bancos no total de R\$ 1,2 bilhão.<sup>7</sup>

Entre os privilégios tributários concedidos ao grande capital, especialmente aos bancos, está a isenção de Imposto de Renda da remessa de lucros e dividendos ao exterior (art. 10, Lei n. 9.249/95).

De acordo com a Unafisco Sindical,<sup>8</sup> dados do Banco Central revelam que as remessas líquidas de lucros e dividendos de multinacionais bateram recorde em 2005, atingindo US\$ 12,7 bilhões, maior montante desde 1947. Essa situação só é possível em função da alta rentabilidade com os juros reais, o câmbio apreciado e a isenção de Imposto de Renda sobre remessas para o exterior e a isenção de lucros e dividendos distribuídos.<sup>9</sup>

---

6. UNAFISCO sindical. Arrecadação de Janeiro/2006: Renúncia Tributária favorece grande Capital. Disponível em: <[http://www.unafisco.org.br/estudos\\_tecnicos/index.htm](http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/index.htm)>. Acesso em: 20 jul. 2007.

7. UNAFISCO Sindical. Arrecadação de Janeiro/2006: Renúncia Tributária favorece grande Capital. Disponível em: <[http://www.unafisco.org.br/estudos\\_tecnicos/index.htm](http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/index.htm)>. Acesso em: 20 jul. 2007.

8. UNAFISCO Sindical. Arrecadação de Janeiro/2006: Renúncia Tributária favorece grande Capital. Disponível em: <[http://www.unafisco.org.br/estudos\\_tecnicos/index.htm](http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/index.htm)>. Acesso em: 20 jul. 2007.

9. Desde janeiro de 1996, a distribuição de lucros e dividendos é isenta de IR (art. 10, Lei n. 9.249/95).

Convertendo o valor de US\$ 12,7 bilhões à taxa de câmbio de R\$ 2,34 (30 de dezembro de 2005), chega-se ao montante de R\$ 29,7 bilhões, que, se fossem tributados com uma alíquota de 15% (que vigorou até 1996), possibilitaria uma arrecadação tributária de R\$ 4,5 bilhões.

Não bastasse, há algum tempo o governo editou medida provisória – MP n. 281, de 15 de fevereiro de 2006, convertida pelo Congresso Nacional na Lei n. 11.312, de 27 de junho de 2006, reduzindo a zero as alíquotas de IR e de CPMF para investidores estrangeiros no Brasil. As operações beneficiadas por essa medida provisória são cotas de fundos de investimentos exclusivos para investidores não residentes, que possuam, no mínimo, 98% de títulos públicos federais.

Osiris Lopes Filho, que secretariou a Receita Federal nos anos de 1993 e 1994, em entrevista concedida aos jornalistas Tina Evaristo e Hugo Studart, da Revista Isto é – Dinheiro, disponível na internet,<sup>10</sup> à pergunta: “Até que ponto é verdade a tese de que rico não paga muito imposto?”. Respondeu:

Também acho isso. Quando fui secretário da Receita, mandei começar a fiscalização pelos ricos. Era uma ação de *marketing* efetiva e eficiente. Os fiscais ficaram todos assustados, já que não tinham o hábito de incomodar as elites. Peguei quem tinha iate e avião. Alguns mostraram as notas fiscais orgulhosos. Então fomos checar se tinham renda pessoal declarada para comprar o iate. Daí batemos em suas residências para verificar se o motorista e a empregada estavam registrados como funcionários das empresas. E o aluguel? Novo rico não tem casa própria, mora tudo de aluguel em nome da empresa. Essa foi uma pequena amostra do sistema injusto no Brasil, no qual os empregados da classe média são os que mais pagam impostos. As megaempresas costumam ter esquemas para não serem efetivamente fiscalizadas. As pequenas estão na informalidade. São as médias que estão pagando o pato.

---

10. LOPES, Osiris Filho. A honestidade é inviável no Brasil. Disponível em: <[www.blindagemfiscal.com.br/artigos/osiris\\_lopes\\_filho.htm](http://www.blindagemfiscal.com.br/artigos/osiris_lopes_filho.htm)>. Acesso em: 13 out. 2007.

Na mesma entrevista, perguntado se “Os grandes lucros dos bancos têm alguma relação com o sistema tributário?” Manifestou:

Sim, no Brasil você tem um paraíso para o rendimento do capital. Na minha opinião, ainda é um resquício da sociedade escravocrata do século XIX, como se o trabalho devesse ser explorado. Há um claro privilégio para os rendimentos obtidos do capital. A cada bilhão de lucro, o banco paga R\$ 150 milhões, quando deveria pagar R\$ 250 milhões.

Verifica-se, portanto, que os brasileiros, notadamente a classe média trabalhadora, além de suportar uma das maiores cargas tributárias, veem o Poder Público renunciar ou amenizar a tributação dos capitalistas pátrios para atrair os capitais especulativos estrangeiros, numa prática mais refinada que a dos mais atraentes paraísos fiscais.

Segundo Evilásio Salvador,<sup>11</sup> a atual legislação tributária trata de forma benevolente a renda do capital, comparativamente a dos trabalhadores, ferindo a isonomia tributária entre as diferentes espécies de renda, conforme disciplina a Constituição de 1988. A legislação atual não submete à tabela progressiva do Imposto de Renda os rendimentos de capital, que são tributados com alíquotas inferiores aos demais rendimentos.

Novamente, os grandes beneficiados pela benevolência tributária do Brasil são os capitalistas, os mais aquinhoados, os que detêm uma maior capacidade contributiva e os especuladores estrangeiros. Novamente, macula-se o princípio da capacidade contributiva.

## Conclusão

A atual legislação tributária trata de forma benevolente a renda do capital, comparativamente a dos trabalhadores, ferindo a isonomia tributária dentre as diferentes espécies de renda, conforme disciplina a Constituição de 1988. A legislação atual não submete à tabela

---

11. SALVADOR, Evilásio. A Distribuição da Carga Tributária: Quem Paga a Conta? Disponível em: <[www.rls.org.br/publique/media/evilasio\\_salvador.pdf](http://www.rls.org.br/publique/media/evilasio_salvador.pdf)>. Acesso em: 12 out. 2007.

progressiva do IR os rendimentos de capital, que são tributados com alíquotas inferiores aos demais rendimentos.

O Brasil é um verdadeiro paraíso fiscal para o rendimento do capital. É um claro resquício da sociedade escravocrata do século XIX, como se o trabalho devesse ser explorado. A Casa Grande, que tudo possuía, tudo dispunha, com a Lei Áurea foi herdada pelos “coronéis”, que continuaram ditando as regras por um longo período. Hodiernamente está em poder do soberano “mercado”. Entenda-se por “mercado” a nova ordem internacional, também conhecida por **globalização, neoliberalismo, capitalismo selvagem**.

A Senzala, nada possui, nada dispõe. Quem nada possui e nada dispõe não passa de um escravo moderno, fruto do capitalismo dito selvagem. A esses escravos modernos, cada vez mais numerosos, resta disputar a falta de moradia, a falta de emprego, a falta de comida, a falta de educação condizente, a falta de saúde, a falta de decência, a falta de vergonha, a falta de respeito, a falta de ética, a falta de perspectiva... Ainda assim, nosso sistema tributário privilegia os rendimentos oriundos do capital. Em contraponto, tributa desmedidamente os rendimentos e o consumo dos que menos ou nada possuem, os escravos.

## Referências

### *1. Livros*

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. rev. à luz da Constituição de 1988 até a EC n. 10/96. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1997.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel A. Machado. *Direito Tributário Aplicado*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

FURTADO, Celso. *Em busca de novo modelo: reflexões sobre a crise contemporânea*. 2 ed. São Paulo: Paz e Terra, 2002.

GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

LEÃO, Armando Zurita. *Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001a.

\_\_\_\_\_. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001b.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Sergio Pinto. *Participação dos empregados nos lucros das empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3. ed. rev. Atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

ROSA, Fernanda Della. *Participação nos lucros ou resultados: a grande vantagem competitiva: como pessoas motivadas podem potencializar resultados e reduzir os custos das empresas*. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOUTO, Cláudio. *O que é pensar sociologicamente*. São Paulo: EPU, 1987.

TUMA, Fábila. *Participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas: incentivo à eficiência ou substituição dos salários?* São Paulo: LTr, 1999.

## 2. Artigos de Revistas e Periódicos

Imposto de Renda Pessoa Física – Perfil do Declarante 1999, Secretaria da Receita Federal, agosto de 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; et al. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. v. 14 – Capacidade Contributiva. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1989.

EDITORIAL. Carga tributária pesa mais para a classe média. *Jornal do Commercio*, Recife, 06 de junho de 2007. *Caderno de Economia*, p.3.

### 3. Artigos de Internet

CUNHA, Albino Joaquim Pimenta da. Imposto sobre a renda justo: progressivo, geral e universal. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 9, n. 601, mar. 2005. Disponível em: <<http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6381>>. Acesso em: 01 set. 2007.

IPEA. Radar social-2005. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/Destaques/livroradar/introducao.pdf>. Acesso em: 28 set 2007.

LOPES, Osiris Filho. A honestidade é inviável no Brasil. Disponível em: <[http://www.blindagemfiscal.com.br/artigos/osiris\\_lopes\\_filho.htm](http://www.blindagemfiscal.com.br/artigos/osiris_lopes_filho.htm)>. Acesso em: 13 out. 2007

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 7, n. 66, jun. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4138>>. Acesso em: 27 mai. 2007.

PNUD. Notícias. Brasil melhora IDH, mas cai 1 posição no ranking mundial. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/noticias/impressao.php?id01=2388>>. Acesso em: 28 set. 2007.

SALVADOR, Evilásio. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta? Disponível em: <[http://www.rls.org.br/publique/media/Evilasio\\_Salvador.pdf](http://www.rls.org.br/publique/media/Evilasio_Salvador.pdf)>. Acesso em: 12 out. 2007

UNAFISCO SINDICAL. **Arrecadação** de Janeiro/2006: Renúncia Tributária favorece grande Capital. Disponível em: <[http://www.unafisco.org.br/estudos\\_tecnicos/index.htm](http://www.unafisco.org.br/estudos_tecnicos/index.htm)>. Acesso em: 20 jul. 2007.

### 4. Documentos Jurídicos

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: 1988.

BRASIL. *Código Tributário Nacional – CTN*. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Vade Mecum. 3. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. *Consolidação das Leis do Trabalho*. Decreto-Lei n. 5.452, de 01 de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Vade Mecum 3. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. *Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Vade Mecum 3. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. *Lei n. 10.101, de 19 de dezembro de 2000*. Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências. Vade Mecum 3. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. *Lei n. 11.312, de 27 de junho de 2006*. Reduz a zero as alíquotas do imposto de renda e da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF nos casos que especifica; altera a Lei n. 9.311, de 24 de outubro de 1996; e dá outras providências. Vade Mecum 3. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.



# IMPOSTO DE RENDA E ATIVIDADES ILÍCITAS: PANORAMA ATUAL E PERSPECTIVAS DA IMPOSIÇÃO FISCAL

Daniel Zanetti Marques Carneiro

## 1. Introdução

A questão relativa à tributação sobre atividades ilícitas ou imorais há muito desperta críticas e posicionamentos os mais variados, não havendo, ainda hoje, uniformidade de entendimento a respeito do tema, seja na doutrina, seja também na jurisprudência. O tema assume novos contornos nos dias que se passam, notadamente diante da significativa prática de ilícitos dos quais avulta enorme movimentação financeira e geração de rendas que, por evidenciarem capacidade contributiva de seu titular, acabam por sujeitar-se à regular tributação estatal, tal qual ocorre na denominada “lavagem de dinheiro”, em que, por meio de procedimentos variados, o agente procura inserir na economia lícita valores auferidos com a prática de ilícitos criminais, para tanto, não raras vezes constituindo sociedades empresárias voltadas a fins aparentemente lícitos. Não por outro motivo que, pelo momento, a relevância do tema reaparece novamente e, de sua parte, impõe novas considerações, com vistas à sua adequada abordagem e sistematização, o que procuramos fazer neste singelo trabalho, nos termos que seguem adiante, com especial enfoque no *imposto sobre a renda*.

## 2. Imposição fiscal e *pecunia non olet*

Noções cediças dão conta de que a finalidade primordial da tributação consiste em angariar recursos para os cofres públicos, com vistas ao custeio dos gastos nos quais incorre o Estado para satisfazer as necessidades da população. Trata-se, portanto, da tradicional *função fiscal*

dos tributos, que, sob essa perspectiva, se presta fundamentalmente à obtenção de receitas públicas derivadas, tal qual se evidencia do art. 9º da Lei n. 4.320/64.<sup>1</sup> Aliás, trata-se da principal fonte de recursos de que se vale o Estado na economia estruturada sob o regime capitalista.

Sob essa ótica, o tributo nada mais representa que prestações pecuniárias impostas aos cidadãos pelo Estado, visando à obtenção de valores oriundos do patrimônio dos particulares para custeio dos gastos públicos. Consentâneo a essa noção e a despeito da clássica advertência segundo a qual a lei não deve expender definições, o Código Tributário Nacional vigente define, em seu art. 3º, que por tributo entende-se “...toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

No que mais interessa pelo momento, cumpre destacar, da dicção normativa acima mencionada, o indicativo de que um tributo *não pode constituir sanção por ato ilícito*,<sup>2</sup> o que significa dizer que um tributo jamais poderá ser considerado uma penalidade ou punição, e isso porque, enquanto as penalidades têm como hipótese de incidência um ato ou fato ilícito, os tributos apenas podem incidir sobre atos ou fatos *lícitos*. Assim, a *ilicitude* jamais poderá ser tomada pela lei tributária como elemento caracterizador da incidência fiscal, o que, no entanto, não significa que um fato gerador de um tributo não possa ocorrer num contexto de ilicitude; em tal caso, no entanto, a ilicitude não seria o suporte fático da imposição fiscal, mas tão somente um contexto no qual ocorrido o fato gerador que, em princípio, seria lícito.<sup>3</sup>

---

1. A propósito do tema, cf. FONROUGE, Giuliani. *Derecho Financiero*. 9. ed. Buenos Aires: La Ley, 2004, t. I, p. 206.

2. Conquanto não se trate tecnicamente de uma punição ou penalidade, entende-se que as normas tributárias são consideradas verdadeiras *normas de rejeição social*, passíveis de cumprimento pelos seus destinatários apenas pelo receio de eventuais sanções. Neste sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 11-12.

3. A este respeito, o jurista Leandro Paulsen bem pondera que: “Jamais um ato ilícito estará descrito na norma como hipótese de incidência da obrigação tributária. Mas se algum fato ilícito implicar situação que, por si só, não seja ilícita e que esteja prevista como hipótese para a

Essa primeira advertência é importante justamente porque, a rigor, um tributo jamais incidirá sobre uma atividade ilícita em razão de sua ilicitude, pura e simplesmente, mas incidirá, sim, sobre essa atividade porque, na prática, ela contém ou expressa uma base econômica suscetível de incidência fiscal, ou, conforme clássica definição, ela representa um fato signo presuntivo de riqueza. Todavia, o fato de tal ou qual atividade desenvolver-se num contexto permeado de ilicitude administrativa ou criminal não invalida eventual tributação porventura cabível *in casu*, segundo a legislação pertinente. E, não bastasse a inteligência do art. 3º do CTN, a inteligência do art. 118, I, do mesmo *codex*<sup>4</sup> evidencia a veracidade desse raciocínio.

Daí o conhecido postulado tributário denominado **princípio do non olet**, indicativo de que a tributação independe da licitude ou ilicitude (direta ou indireta) das circunstâncias nas quais ocorre o fato imponível.<sup>5</sup> Vale dizer: pouco importa para o Fisco se, *e.g.*, um rendimento qualquer provém de uma fonte lícita ou ilícita, moral ou imoral etc.; a rigor, basta à Fazenda Pública que esse rendimento seja auferido para, em tal caso, sujeitar seu titular à respectiva tributação. Essa, pois, a inteligência que se extrai da interpretação sistemática da legislação vigente, no que encontra respaldo também na inteligência da Constituição Federal.

Nada obstante, paira acerca do tema um dilema há muito apontado pela doutrina, qual seja o de se saber se “deveria o Estado tributar

---

imposição tributária, a ilicitude circunstancial não terá qualquer relevância, não viciará a relação jurídica tributária” (*Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2006, p. 994).

4. “A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”.

5. Antigamente, a urina era uma matéria essencial para a curtimenta das peles em geral, de forma que, num dado momento, necessitando de fundos para o Império, o famoso Nero ordenou que a urina fosse taxada, providência que pouco durou em razão do opróbrio que causou ao imperador. Não obstante, tempos depois, o Imperador Vespasiano – sucessor de Nero –, diante da escassez de recursos públicos, entre outras medidas fiscais fez reinstaurar o imposto sobre a urina, quando então, segundo consta, seu próprio filho Titus o gozou pelo fato de tributar o mijo, ao que, subsequentemente, o Imperador tomou uma moeda de ouro e colocou-a debaixo do nariz e, nesse momento, exclamou que: “*pecunia non olet!*”, indicando que o dinheiro arrecadado por meio do aludido imposto não possuía cheiro, pois dinheiro era dinheiro e pronto.

o resultado de operações que ele mesmo proíbe ou reprova?”, e se, por outro lado, “seria justo que àquele enriquecido com uma atividade ilícita ou imoral fosse dispensado um tratamento fiscal mais benéfico do que aquele dado a quem atua de acordo com a lei?”, questionamentos esses que ainda hoje justificam alguma controvérsia a respeito do assunto, se não vejamos.

Fundados numa concepção privatista, muitos juristas defenderam, ao longo do tempo, o entendimento de que o produto das atividades ilícitas jamais deveria ser tributado, pois, do contrário, o Estado enriqueceria-se com atos proibidos por lei e, de certa forma, tiraria proveitos da ilegalidade. Mas, sem embargo da autoridade científica dos que assim entendem, o certo é que, em Direito Tributário, a questão afigura-se algo distinta, e isso porque, como já evidenciado logo acima, o fato imponível da incidência fiscal é um fato econômico com transcendência jurídica, e cuja escolha pelo legislador dá-se em razão de sua aptidão para servir como índice de capacidade contributiva, daí decorrendo que aspectos de legalidade ou ilegalidade, validade ou invalidade etc. carecem de maior importância para os fins arrecadatórios estatais, fazendo com que a imposição fiscal se torne legítima em qualquer caso, desde que ocorrido válida e concretamente o fato gerador.

Em suma, tem-se por indisputável que, à luz da legislação vigente, ocorrido um fato gerador, a respectiva sujeição à tributação será inexorável, não se cogitando qualquer vinculação ou prejudicialidade entre a imposição fiscal e a validade ou invalidade dos atos concernentes ao fato imponível, no que se pode falar em neutralidade do Fisco para com os fatos jurídicos que se caracterizem como concretização das hipóteses de incidência previstas na Constituição Federal, havendo, segundo nosso entendimento, uma espécie de *neutralidade fiscal* no que tange à Administração Fazendária.<sup>6</sup>

---

6. Nesse particular aspecto, não estamos nos referindo ao conhecido princípio da *neutralidade dos impostos* sob a perspectiva relacionada à intervenção estatal na economia, marco ideológico do liberalismo financeiro. A propósito do tema: JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 302-03.

### 3. Do Imposto de Renda e respectiva incidência

Com fundamento constitucional no art. 153, III, do Diploma Fundamental e disciplinado em termos gerais nos arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional, o *Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza* constitui um tributo cuja hipótese de incidência, desvinculada de qualquer atuação estatal, se consubstancia no ato de alguém (pessoa física ou jurídica) adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou de proventos, independentemente da denominação da receita ou do rendimento, sendo o seu contribuinte o respectivo titular da referida disponibilidade, sem prejuízo de eventual previsão de responsabilidade tributária de terceiros pelo recolhimento do imposto; sua base de cálculo será o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou demais rendimentos tributáveis.

Tratando-se de tributo, não caracteriza o Imposto de Renda uma penalidade por eventuais atos ilícitos, o que se percebe pela própria regra-matriz de incidência dessa exação, cujo suporte fático não corresponde a um ato ilícito, mas sim a um fato da vida (aquisição de renda), que, como regra, costuma ocorrer em contextos de licitude. Nada obstante, notadamente nos dias que se passam, aumenta gradativamente o fluxo de rendimentos auferidos em decorrência de atividades ilícitas, tal qual ocorre com a renda resultante do tráfico de entorpecentes, da exploração de atividades sexuais, do tráfico de pessoas e órgãos, da prática clandestina de aborto em clínicas regulares, do tráfico de armas etc., e, diante desse contexto, exsurge com maior importância a questão atinente à tributação de tais rendimentos, o que, no específico caso do Imposto de Renda, encontra respaldo geral no art. 43, § 1º, *in fine*, do CTN, segundo o qual: “A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”, previsão essa acrescentada pela Lei Complementar n. 104/01, a qual, segundo cremos, escoima qualquer dúvida que poderia restar quanto à plena possibilidade de tributação, por tal imposto, daqueles rendimentos auferidos em razão de atividades ilícitas.

Mais especificamente, ainda no que tange à legislação federal, e ademais do art. 118, I, do CTN, também o art. 26 da Lei n. 4.506/64<sup>7</sup> bem como o art. 3º, § 4º, da Lei n. 7.713/88, explicitam a suscetibilidade de imposição fiscal do Imposto de Renda sobre aqueles rendimentos provindos de atividades ilícitas ou ilegais, valendo ressaltar a respeito do tema o disposto no Regulamento do Imposto de Renda, nos seguintes termos:

Art. 55. São também tributáveis:

X - os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções que couberem;

Como se pode perceber *primo ictu oculi*, as disposições acima referidas consagram, em termos específicos para o Imposto de Renda, o noticiado princípio tributário conhecido como “*non olet*”, também chamado de “interpretação objetiva do fato gerador”, indicativo de que a tributação independe do eventual e coadjuvante caráter ilícito de um fato ou de uma conduta, caso em que a imposição fiscal verificar-se-á normalmente e sem prejuízo das demais penalidades porventura cabíveis.

Diga-se de passagem, nada mais acertado, pois seria até mesmo injusto tributar alguém que auferir rendimentos provindos de atividades lícitas e deixar de tributar aquele que os recebe em decorrência de atividades ilícitas ou imorais.<sup>8</sup> É bem verdade que a questão desperta controvérsia e entendimentos divergentes, conforme se vê pelas considerações da professora MARY ELBE QUEIROZ, para quem:

...tal posição fere a própria conceituação do que seja tributo, art. 3º do CTN, pois a incidência tributária não poderá constituir-se em sanção de

---

7. “Art. 26. Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem”.

8. Corrobora nosso entendimento as lições do professor Roque Antônio Carrazza, para quem: “Em suma, renda tributável é sempre renda líquida ou lucro, isto é, o resultado de uma série de deduções e abatimentos feitos sobre os rendimentos brutos. Pouco importa – pelo menos para fins tributários – que a renda líquida ou o lucro sejam obtidos por meio de atividades lícitas ou ilícitas, morais ou imorais.” (*Imposto sobre a renda: Perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 37).

ato ilícito. O acolhimento da tributação sobre o ganho proveniente de atividade ilegal ou obtido por meios ilícitos seria, em última instância, a concordância do Estado e a permissão para que ele se beneficiasse e se locupletasse de uma parte, a título de imposto, do valor oriundo de atividades criminosas por ele conhecidas. Em decorrência, nessas hipóteses, o procedimento mais adequado aponta para o confisco dos bens adquiridos ilicitamente, desde que tal constatação se dê em processo regular com amplo direito de defesa.<sup>9</sup>

Nada obstante o entendimento acima, temos por incontroverso que, à luz do regime jurídico vigente, nada obsta a que os produtos de uma atividade eventualmente ilícita sejam regularmente tributados, o que, aliás, em nada equivale a um incentivo do Estado para que a ilicitude permaneça sendo praticada, coisas bastante diversas, diga-se de passagem. Ademais, não se pode esquecer que, tecnicamente, a tributação em tais casos em nada afetará a eventual aplicação das penalidades administrativas ou criminais porventura cabíveis, tais como pena de perdimento, confisco de bens, prisão etc. São atividades substancialmente diversas a tributação e a persecução penal, não havendo, s.m.j., prejudicialidade ou exclusão entre uma e outra, ao menos em princípio.

Não bastasse, não se pode olvidar que, na prática, a obtenção de uma vantagem ou auferimento de um rendimento normalmente precedem a descoberta do ilícito, o que tende a ocorrer somente após meses ou anos do fato ilícito, e somente a partir daí é que tem início a persecução criminal, não sendo razoável pensar que, antes disso, a tributação porventura levada a cabo não deveria ter ocorrido, ou, o que é pior, reputando-se indevida, ensejaria eventual “restituição do indébito” àquele que procedeu à margem da legalidade. Ora, conforme clássicas lições de CARLOS MAXIMILIANO: “O direito deve ser interpretado inteligentemente, não de modo a que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis”.<sup>10</sup>

---

9. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 73.  
10. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 136.

Daí que, à medida que os rendimentos forem auferidos e declarados pelo contribuinte, cabível a tributação dos mesmos pelo Imposto de Renda, nada havendo que possa invalidar ou obstar a pretensão fiscal em tais casos, nem mesmo a posterior notícia ou descoberta de que tais valores configuram produto de crime ou ilícitos de outra natureza, esse último aspecto estranho à fenomenologia da incidência fiscal, que, como já ressaltado linhas atrás, toma em consideração apenas aspectos econômicos do fato jurígeno tributário, nada mais sendo que um fato econômico com transcendência jurídica, cuja escolha pelo legislador dá-se em razão de sua aptidão para servir como índice de capacidade contributiva.

Aliás, esse é também o entendimento perfilhado certa vez pelo próprio Supremo Tribunal Federal, em *leading case* assim ementado:

SONEGAÇÃO FISCAL DE LUCRO ADVINDO DE ATIVIDADE CRIMINOSA: *NON OLET*. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio da isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.<sup>11</sup>

Este, outrossim, o entendimento do C. Superior Tribunal de Justiça,<sup>12</sup> bem como do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda,<sup>13</sup> senão vejamos:

---

11. STF, 1ª T. – HC 77.530/RS, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25 de agosto de 1998 – DJ de 18 de setembro de 1998.

12. STJ, 5ª T. REsp n. 182.563/RJ, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca – j. 27 de outubro de 1998 (RSTJ 118/262).

13. Apenas para esclarecimento, com a edição da MP n. 449/08 (art. 43), o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda passou a denominar-se *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais* – CARF, estando provisoriamente disciplinado nos termos da Portaria MF n. 41/09 (Dou de 19 de fevereiro de 2009).

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Estão sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda, os rendimentos decorrentes de trabalho com vínculo empregatício assim como aqueles obtidos em jogos de azar. Mantém-se o lançamento do Imposto de Renda sobre esses rendimentos quando o contribuinte não comprova que já os ofereceu à tributação.<sup>14</sup>

Como se pode perceber, ademais de contar com expresse respaldo legal, doutrina e jurisprudência também corroboram a tese que pugna pela possibilidade de tributação dos rendimentos auferidos em decorrência de atividades ilícitas ou em contextos de ilicitude, nada havendo que possa obstar a imposição fiscal pelo Imposto de Renda em tais casos.

#### 4. Direito comparado

Em sede de Direito Comparado, merece destaque a Lei n. 20.628/73 da República Argentina, cujo art. 2º delinea a noção de renda para fins do imposto de renda desse país, assim considerada em sentido bastante amplo, compreensivo de quase todas as classes de rendas ou enriquecimentos consubstanciados em efetivo acréscimo patrimonial e produzidos num determinado período de tempo. E, sob essa perspectiva, entende-se que também os benefícios econômicos decorrentes de atividades ilícitas ou imorais encontram-se sujeitos à incidência fiscal e ao regime da Lei n. 20.628, conforme já explicitado pelo próprio Ministério da Fazenda daquele país.<sup>15</sup> E, mais precisamente, ao tratar das deduções não admitidas à imposição em comento, a mesma Lei n. 20.628 estipula, no art. 88, *j*, não serem dedutíveis da base de cálculo da exação “os

---

14. 1º CC/MF, 6ª Câmara. – Recurso n. 015.611 / Acórdão n. 106-10710 [Proc. 10166.003575/96-14] - rel. Cons. Ricardo Baptista Carneiro Leão, sessão de 16 de março de 1999, Dou de 24 de junho de 1999.

15. Ministerio de Hacienda, *Modificaciones de las leyes 11.682 y 11.683 y dec.-ley 18.229/1943*, Buenos Aires, 1946, p. 116. Apud: FONROUGE, Carlos M. Giuliani; NAVARRINE, Susana Camila. *Impuesto a las Ganancias: Análisis de Doctrina y Jurisprudencia*. 4. ed. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007, p. 79-80.

prejuízos líquidos provenientes de operações ilícitas”, previsão essa que, na prática, acaba por indicar a plena sujeição das rendas respectivas à tributação e correlata não admissão de dedução dos prejuízos porventura incorridos em referidas atividades.

A propósito do tema, e relativamente à legislação argentina, o jurista platino HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS tece as seguintes considerações:

*El Estado necesita recaudar, y las actividades ilícitas a veces producen importantes réditos económicos. Antes que a legitimar, la pretensión fiscal se orienta a reparar de alguna manera el perjuicio que infligen al cuerpo social las actividades desvaliosas. [...] Así, el art. 88, inc. j, de la ley de impuesto a las ganancias 20.628 [BO, 31 de dezembro de 1973], al prohibir la deducción de quebrantos provenientes de operaciones ilícitas, está indicando que grava las utilidades y no admite los quebrantos que originan dichas operaciones. [...] Sería estéril el esfuerzo de aquel que recorra la legislación tributaria buscando una disposición que declare expresamente exentas las utilidades cuya fuente es una actividad ilícita o inmoral.<sup>16</sup>*

Por sua vez, também a legislação italiana preconiza a sujeição à tributação dos proveitos obtidos com atos ilícitos,<sup>17</sup> tal qual ocorre também na França, onde o Fisco detém poderes para atingir, ainda que por via oblíqua, os rendimentos da prostituição e tributá-los regularmente.<sup>18</sup> Diversamente ocorre na Espanha, onde, na legislação vigente, não existe previsão normativa específica a respeito do assunto, embora a jurisprudência, com alguma variação, admita em casos específicos a tributação dos resultados econômicos de atos ilícitos em geral.

Portanto, com algumas pontuais exceções, a questão da tributação dos rendimentos obtidos em decorrência de atos ou fatos ilícitos desperta o interesse da maioria dos Estados, os quais, em regra, costumam contar em suas legislações com preceitos que autorizam a impo-

---

16. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9. ed. Buenos Aires: Astrea, 2007, p. 365.

17. Na Itália, a legislação dispõe que a eventual ilicitude ou imoralidade de determinados negócios não exclui, tampouco modifica ou difere a tributação, bastando que os resultados de tais negócios equivalham economicamente àqueles que seriam obtidos em negócios normais ou lícitos.

18. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 43.

sição fiscal sobre tais valores, notadamente no que tange ao Imposto sobre a Renda. Tal se justifica na medida em que, na prática, a questão da sonegação fiscal interessa de forma direta à maioria dos países, daí uma relativa uniformização da legislação e idêntico tratamento no que pertine à essência do princípio conhecido como *non olet*.

## 5. Perspectivas da imposição fiscal

A complexidade das relações jurídicas atuais, somada à variedade de situações que exigem do Estado uma tomada de posição consentânea aos valores consagrados na Constituição, mais do que nunca legitima uma postura intransigente do Poder Público no tocante à tributação dos rendimentos provindos de atividades ilícitas, o que, longe de significar condescendência ou incentivo à ilegalidade, representa tutela e concretização de superiores postulados principiológicos, tais como o da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva, entre outros, ademais de implicar, ainda que indiretamente, tutela da ordem econômica nacional, na medida em que, assim agindo, estará evitando ou, ao menos, minimizando os reflexos de uma concorrência manifestamente desleal, não se olvidando os efeitos nefastos que produz na economia um desequilíbrio concorrencial entre os diversos agentes que atuam no mercado, por tudo e em tudo contrariamente aos valores albergados pela Constituição Federal, conforme se depreende de seus arts. 1º, IV, 5º, XIII, 146-A, 170, IV, e 173, § 4º.

A questão assume ainda nova dimensão diante da tão propalada “lavagem de dinheiro”,<sup>19</sup> que costuma ser o passo final de uma trilha criminal originada com o tráfico de armas e entorpecentes, exploração

---

19. A consagrada expressão “lavagem de dinheiro” ou “lavagem de capitais” representa um conjunto de operações comerciais ou financeiras que buscam a incorporação, na economia de cada país, de modo transitório ou permanente, de recursos, bens e valores de origem ilícita para dar-lhes aparência legal, sendo que tal procedimento, marcado pelo dinamismo, compreende teoricamente três fases simultâneas, designadas como *colocação*, *dissimulação* e *integração*. A propósito do tema: BARROS, Marco Antônio de. *Lavagem de Capitais e Obrigações Civas Correlatas*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 44/45.

sexual, tráfico de pessoas e órgãos etc., dos quais exsurge significativa movimentação econômica, que, inserida na economia lícita, acaba por caracterizar-se como fato-signo presuntivo de riqueza e, como tal, potencialmente sujeita à regular tributação, não se olvidando que muitos daqueles que praticam tal atividade (*rectius*, lavagem de capitais e outros ativos) não raras vezes costumam ser pontuais pagadores dos tributos relacionados ao empreendimento lícito estruturado com o dinheiro lavado,<sup>20</sup> daí exsurgindo, segundo alguns, um outro dilema consistente em saber se “poderia o Estado permanecer neutro e receber os importes tributários (às vezes de grande monta) com indiferença à realidade fática subjacente a tais negócios aparentemente lícitos?”.

Não obstante o dilema ético e moral que se põe quanto ao tema, cremos que, pelas razões já apontadas ao longo desta singela explanação, nada obsta que o Estado continue tributando os rendimentos oriundos de atividades ilícitas enquanto o fato imponível se concretizar, sem prejuízo de que envide, por outro lado, todos os esforços tendentes a coibir os ilícitos dos quais originadas as vultosas quantias comumente inseridas na economia lícita, até mesmo por conta do compromisso assumido pelos Estados perante a ordem internacional no que tange ao combate aos ilícitos relacionados à lavagem de capitais. E, considerando que tais objetivos são comuns à maioria dos Estados, bem como tendo em conta que a tutela à ordem econômica constitui interesse comum aos diversos países, é intuitivo que, gradativamente, os Poderes Públicos passem a tributar os rendimentos oriundos de atividades lícitas ou ilícitas, indistintamente, até mesmo porque, se um não o fizer, o outro certamente o fará.

Dada a relativa comunhão de interesses estatais em torno do tema, na prática, a tendência, em nível internacional, é uma gradativa uniformização da legislação no tocante à tributação dos rendimentos ilícitos, inclusive mediante específica previsão do tema em tratados in-

---

20. Como bem ressaltado pelo delegado de polícia Edson Pinto: “O crime organizado vem utilizando, cada vez mais, empresas legalmente constituídas, o sistema financeiro e o mercado de capitais para lavar internacionalmente o dinheiro sujo através, justamente, dos paraísos fiscais, [...]” (*Lavagem de Capitais e Paraísos Fiscais*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 5.)

ternacionais que disponham sobre bitributação e evasão fiscal, quando então a tradicional regra do *non olet* poderá realmente ser disciplinada de modo uniforme e condizente aos objetivos econômico-fiscais de cada Estado parte, evitando-se, assim, distorções prejudiciais à imposição fiscal.

E, finalmente, um outro aspecto da questão em comento é a perspectiva de gradativo crescimento do intercâmbio de informações fiscais entre as administrações fazendárias dos diversos países comprometidos com o combate à sonegação e à evasão fiscal,<sup>21</sup> tal qual permitido pelo art. 199, parágrafo único, do CTN,<sup>22</sup> de que resultará uma maior quantidade de dados relacionados ao fluxo de rendas, capitais, bens e serviços, permitindo-se, com isso, um maior e mais uniforme controle fiscal sobre as atividades tributáveis, independentemente do caráter (i)lícito ou (i)moral a elas subjacente.

## 6. Conclusão

Destarte, do quanto precedentemente exposto, resulta conclusão que, para fins tributários, a incidência fiscal toma em consideração apenas o aspecto econômico do fato jurídico, não questionando sobre a licitude ou ilicitude dos aspectos direta ou indiretamente relacionados ao fato gerador da obrigação, característica essa a que se identifica como “princípio do *non olet*”, evidenciado nos arts. 3º e 118, I do CTN. Não por outro motivo que, apesar de alguma divergência a respeito do tema, predomina o entendimento – ao qual nos filiamos – no sentido

---

21. Os países com os quais o Brasil já possui Convênio (*modelo OCDE*) firmado para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal são: África do Sul, Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coréia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Portugal, República Checa e Eslováquia, Suécia e Ucrânia.

22. A regulamentação da matéria atinente à troca internacional de informações fiscais se insere na temática do chamado “Direito Tributário internacional”, que representa o conjunto de normas jurídicas reguladoras das relações entre os Estados soberanos em matéria tributária. A propósito do assunto: SOUZA, Sérgio Augusto G. P. de. Intercâmbio de informações tributárias entre Administrações estrangeiras: avanços atuais, conexões com o combate à lavagem de dinheiro e o contexto brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 96, p. 89, set. 2003.

de que nada obsta o Estado de tributar os rendimentos auferidos em decorrência de atividades ilícitas ou imorais, o que jamais deverá ser tomado como estímulo ou tolerância do Poder Público em face de tais atividades, coisa bastante distinta. E mais, especificamente para o caso do Imposto de Renda, além do art. 43, § 1º, *in fine*, do CTN, também os arts. 26 da Lei n. 4.506/64; 3º, § 4º, da Lei n. 7.713/88, e 55, X, do Decreto n. 3.000/99 admitem expressamente a suscetibilidade da imposição fiscal sobre os rendimentos provindos de atividades ilícitas ou ilegais, obviamente que sem prejuízo às demais sanções porventura cabíveis diante do caso concreto. Trata-se, ademais, de entendimento igualmente perfilhado pelo e. Supremo Tribunal Federal, como também no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. Por fim, há que se destacar que, hodiernamente, considerando a enorme movimentação financeira e produção de rendas decorrentes de variadas atividades ilícitas, mais do que nunca, espera-se do Estado uma postura firme e intransigente no tocante à tributação de tais rendimentos, o que, longe de implicar condescendência ou incentivo à ilegalidade, representa a concretização de superiores postulados principiológicos da tributação, ademais de representar efetiva tutela estatal pela ordem econômica nacional, e isso porque, ao tributar tais rendimentos, estará o Estado ao menos minimizando os deletérios efeitos de uma concorrência manifestamente desleal, de todo prejudicial ao crescimento econômico da Nação e à própria sociedade, sendo esses, segundo cremos, os nortes que melhor se prestam ao adequado tratamento da questão.

# O PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO CONSOANTE JURISPRUDÊNCIA DO STJ E LEI COMPLEMENTAR N. 118/05

Fernanda Matos Fernandes de Oliveira

## Introdução

Quando, em se falando de tributos sujeitos à lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo prescricional para interposição da Ação de Repetição do Indébito Tributário já foi alvo de discussões doutrinárias e nos Tribunais Superiores, pacificou-se que a contagem do prazo de extinção da pretensão judicial de restituição do indébito tributário dar-se-ia com a homologação do pagamento indevido.

No entanto, o que parecia já estar consolidado, voltou à tona com a publicação da Lei Complementar n. 118/05, que introduziu, à primeira vista, nova roupagem à interpretação feita pelo STJ dos dispositivos do CTN. O art. 3º dessa lei determinou que a contagem do prazo de cinco para a Ação de Repetição do Indébito se dá com o pagamento antecipado, contrariando a “tese do cinco mais cinco”, construída pelo STJ e corroborada pela doutrina majoritária.

Diante dessa abrupta interpretação introduzida recentemente pela Lei Complementar n. 118/05, faz-se oportuno e salutar a análise de sua compatibilidade ao ordenamento jurídico hodierno. A elucidação do tema verifica, também, a repercussão dos seus efeitos – retroatividade ou irretroatividade – no mundo dos fatos. Além disso, aferi-la aos preceitos constitucionais e infraconstitucionais propicia, aos operadores do Direito, o estudo do controle jurisdicional no que tange à natureza interpretativa dessa.

Vale ressaltar que o presente estudo se utilizou da pesquisa bibliográfica e documental, através de uma abordagem qualitativa e da utilização dos resultados de forma pura, atingindo suas finalidades

descritivas e exploratórias devido aos métodos de observação, análise e interpretação dos dados. Primordialmente, teceram-se considerações gerais acerca da constituição do crédito tributário, enfocando o auto-lançamento para depois se analisar o momento extintivo do crédito quando em se tratando do pagamento efetuado de tributo cujo lançamento é feito por homologação. Depois, foi feito um breve apanhado da contagem do prazo antes da Lei Complementar n. 118/05 e, a seguir, explicitou-se a nova roupagem interpretativa introduzida por essa lei, abordando juridicamente suas inovações.

## **1 Constituição do crédito tributário**

Com a ocorrência do fato gerador e consequente concretização da hipótese normativa, nasce a obrigação tributária. Ela decorre de uma situação fática, ao passo que basta a ocorrência dessa e sua adequação à hipótese de incidência para o seu nascimento.

Comparando-se, à guiza de melhor inteligência, a obrigação tributária com a obrigação no âmbito civil, poderia-se aduzir ser aquela abstrata, ilíquida. O lançamento seria o ato pelo qual a administração tributária, tomando conhecimento da ocorrência do fato gerador, a individualizaria (tornando-a líquida), calculando o montante do tributo, definindo o sujeito passivo, entre outros fatores disciplinados no art. 142 do CTN, que cuida do lançamento tributário. Assim, a obrigação se converte em crédito tributário apto à cobrança administrativa, em um primeiro momento, e judicial, posteriormente, se for o caso.

O crédito tributário constitui-se do direito conferido ao poder público de cobrar valores dos contribuintes, tendo em vista a concretização da hipótese de incidência (ou realização do fato gerador); assim, fácil é perceber que ele surge concomitante à obrigação tributária, ou seja, quando se realiza o fato gerador da obrigação tributária (surge a obrigação por parte do contribuinte), nasce o direito do poder público de cobrar do particular os valores a ela correspondentes, como que duas faces da mesma moeda, passando a necessitar-se para a efetiva cobrança do montante devido somente de um ato da admi-

nistração pública que notifique o sujeito passivo a recolher o tributo: o lançamento.

A partir do art. 142, o Código Tributário Nacional<sup>1</sup> passa a disciplinar o lançamento. Ao individualizar a obrigação tributária, pelo lançamento, o Fisco (sujeito ativo) faz o primeiro contato com o fato gerador realizado pelo contribuinte (sujeito passivo).

O conceito esboçado no artigo em comento padece de algumas imprecisões, as quais se analisarão a seguir. Cabe mencionar que o lançamento é ato privativo (exclusivo) da autoridade administrativa fiscal, conforme disposto no aludido preceito, e que se trata de um ato vinculado, ao passo que não deixa espaço para discricionariedade administrativa. O administrador é vinculado à lei, ou seja, se o fiscal se depara com a obrigação tributária, obrigatoriamente deverá efetuar o lançamento, transformando-a em crédito tributário.

Muito se discute acerca da natureza do lançamento tributário, se seria ele ato administrativo ou procedimento administrativo, discussão relevante para fins de verificação da decadência. No entanto, com o intuito de não se desviar do propósito desse, se analisará tal questão perfunctoriamente.

Acredita-se ser o lançamento tributário um ato administrativo, discordando do disposto no artigo trasladado, pois “concorre para a formação de situações jurídicas individuais, dotando-as de eficácia”.<sup>2</sup> Continua Sacha Calmon:

O fato de conferir ao direito de crédito da Fazenda Pública a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade basta para ver incremento jurídico no ato administrativo do lançamento, que é ato de aplicação da norma tributária abstrata a situações jurídicas individuais, com a finalidade de obter

---

1. CTN, Art. 142: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido como o procedimento administrativo 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 e, sendo caso, propor aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

2. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, 784.

receitas fiscais. [...] É ato jurídico-administrativo simples porque resulta da vontade e da competência de um único órgão da administração.<sup>3</sup>

No mesmo sentido, Alberto Xavier:

O primeiro consiste no equívoco de definir-se o lançamento como procedimento, quando em rigor ele é um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que conclui aquele mesmo procedimento, ainda que rudimentar, não é essencial à existência do lançamento – que em certos casos pode dele prescindir. E ainda que a utilização do mesmo termo – lançamento – para designar ambas as realidades, o procedimento e o ato, ora um, ora outro, exprime manifesto desrespeito pelas regras de rigor terminológico científico e tem sido causa de graves perplexidades em diversos domínios, especialmente nos da decadência e prescrição...<sup>4</sup>

Ora, o próprio Código Tributário Nacional não manteve coerência com o disposto no art. 142, ao passo que, em outros dispositivos, tratou o lançamento como sendo ato jurídico. Pode-se citar, como exemplo, o disposto no art. 149,<sup>5</sup> já que só podem ser objeto de revisão atos, jamais procedimentos. Convém trasladar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho acerca dessa controvérsia:

Lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.<sup>6</sup>

---

3. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, 784.

4. XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, 24.

5. CTN, Art. 149: “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]”

6. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

Outra impropriedade que se verifica nítida no artigo em comento é o fato de se asseverar que o lançamento objetiva também a proposição da aplicação da penalidade cabível, confundindo assim a norma tributária material (que regula os tributos) com a norma penal tributária (que regula as penalidades), chocando-se frontalmente com o disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional, que afirma não ser o tributo sanção de ato ilícito.

Outro aspecto intrigante é a existência da proposição da aplicação da penalidade ao invés da própria aplicação da penalidade. Ora, se o lançamento constitui (como quer o art. 142) o crédito tributário, deveria aplicar desde já a penalidade cabível, pois essa faz parte do montante do crédito tributário.

A terceira grande discussão em torno do conceito de lançamento dado pelo Código Tributário é se seria ele ato administrativo constitutivo do crédito tributário, como afirma o artigo em discussão, ou se seria ele declaratório da obrigação tributária. Acerca da celeuma, Hugo de Brito Machado afirma ser o lançamento constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação correspondente. Veja-se:

A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.<sup>7</sup>

No entanto, corrente distinta acredita dever ser o lançamento definido pelo que de fato é e não pelo que dele decorre (a constituição do crédito tributário). Nesse sentido, Sacha Calmon:

---

7. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 153.

É erro rotundo dizer que o lançamento *institui* o crédito. O erro continua redondo para aqueles que querem conciliar correntes inconciliáveis e proclamam que o lançamento *declara* a obrigação e *constitui* o crédito. A obrigação nem sempre necessita ser declarada, e o crédito nasce sempre com ela. Portanto, o lançamento apenas confere *exigibilidade ao crédito* – quando isto for necessário – ao *individualizar* o comando impessoal da norma (como é da sua natureza de ato tipicamente administrativo). O lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, infundindo-lhe *liquidez, certeza e exigibilidade*. [...]

Na definição de lançamento, o verbo *constituir* não é empregado com o sentido de criar nem se reporta ao significado de *ato jurídico constitutivo* (criador, transferidor ou extintor de direitos materiais, substantivos). O CTN utilizou o termo de maneira atécnica, apenas para realçar as fases preparatórias e revisionais que precedem e sucedem o lançamento. O que se prepara e discute é o *ato administrativo do lançamento*.<sup>8</sup>

O artigo em comento enseja que o ato administrativo (lançamento) tem caráter constitutivo, ocorre que, embora não sendo uma assertiva de todo incorreta, não se coaduna perfeitamente ao conceito do lançamento tendo em vista o fato de que este não precisa pronunciar-se com relação à eficácia do crédito no que se refere ao nascimento da obrigação tributária.

## 1.1. Modalidades de lançamento

São três os tipos de lançamento tributário: de ofício, por declaração e por homologação, disciplinados nos arts. 147 e seguintes do Código Tributário Nacional e sobre os quais se discorrerá a seguir, dando uma maior ênfase ao último. Pode-se dizer que o critério diferenciador dos três tipos de lançamento supracitados é a maior ou menor atuação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, ou seja, diferencia-

---

8. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 775.

se o lançamento de acordo com a maior ou menor participação do contribuinte no processo do lançamento.

O lançamento por declaração encontra-se disciplinado no art. 147 do Código Tributário Nacional, que o conceitua como aquele que "...é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação". Apesar da norma ser autoexplicativa, convém mencionar que, nesse tipo de lançamento, o contribuinte presta as informações necessárias ao Fisco, para que esse efetue o lançamento notificando, o primeiro a pagar. Ou seja, poderia-se quantificar a participação meio a meio no que tange aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, daí porque também denominar-se o tipo de lançamento em comento como lançamento misto.

Muito embora, quando o contribuinte presta as informações fácticas necessárias ao lançamento, muitas vezes já quantifique ou valorize os fatos, essa sua ação não configura o ato do lançamento, mas tão somente obrigação acessória à que está submetido em virtude da concretização da norma hipotética. O lançamento só ocorre, de fato, quando avaliadas as informações contidas na declaração, o Fisco as aceita dando ciência via lançamento ao contribuinte da exigibilidade do tributo.

Em alguns casos, o Fisco, *de per se*, toma a iniciativa da prática do lançamento, normalmente em decorrência da natureza do tributo. Cumpre salientar que esse também toma a iniciativa de lançar como uma forma suplementar a fim de fazer cumprir-se dever que deveria ter sido satisfeito pelo contribuinte e não o foi. Nesses casos, fala-se do lançamento direto ou de ofício que é efetuado nos casos arrolados no art. 149 do CTN.

Sabe-se que é necessária uma atuação eficaz da Administração Tributária no sentido da percepção dos tributos devidos pelos contribuintes, no entanto, com a complexidade da vida econômica no decorrer dos anos, foi-se tornando mais difícil tal controle, tendo em vista a grande quantidade de contribuintes bem como de tributos.

Fato é que, hodiernamente, a grande maioria dos tributos é lançada por homologação, ocasião em que o contribuinte presta informações ao Fisco e, baseado nelas mesmas, já recolhe o tributo, independentemente de prévia análise da máquina administrativa. Posteriormente, a Administração Tributária homologa ou não.<sup>9</sup>

Alguns autores utilizaram a expressão autolancamento para significar o lançamento por homologação, tendo em vista a patente e intensa participação do contribuinte, já que é ele quem declara e paga o tributo devido. Tendo-se também por supedâneo o fato de que a maioria desses tributos homologa-se tacitamente, em decorrência da impossibilidade da revisão de todos eles pela máquina administrativa. No entanto, a expressão autolancamento é imprópria na medida em que o próprio Código Tributário Nacional diz que o lançamento é ato privativo da Administração.

Primeiramente, necessário se faz aduzir que a homologação não é do lançamento, como quer o Código Tributário, mas do pagamento do tributo. Ora, se se admitisse tal assertiva, estar-se-ia aceitando que o lançamento poderia ser efetuado pelo sujeito passivo da obrigação tributária e não pela Administração Pública, pois, até a homologação, não houve qualquer ato da administração tributária, mas tão somente do contribuinte que calculou e recolheu o montante devido.

O lançamento por homologação é muito criticado por vários autores justamente em função do recorrido no parágrafo anterior, pois factualmente, não existe lançamento, vez que não houve qualquer ato privativo da autoridade administrativa. O que ocorre é tão somente a confirmação da legitimidade do procedimento do particular, daí porque não se dizer que há a homologação do lançamento, mas do pagamento efetuado pelo sujeito passivo.

De acordo com o § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional, o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. O referido dispositivo traz consigo algumas impropriedades. Analise-se:

---

9. Art. 150, CTN.

se ele diz que o pagamento antecipado extingue o crédito; se o crédito só é formalmente constituído após o lançamento; se o pagamento *de per se* não implica na “homologação do lançamento” (pois pode haver sido recolhido erroneamente); como poderia se extinguir algo que sequer existe?

Afirma também o preceito em comento ter a homologação natureza resolutória; no entanto, se essa é condição (como de fato se entende), deveria ter natureza suspensiva. E por fim, outro fator relevante é o fato de se aduzir “homologação do lançamento” na medida em que o próprio Código Tributário afirma que o lançamento se dá com a homologação, nesta modalidade, então, pode-se entender que antes dela não há falar-se em lançamento.

Se a Lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Sabe-se então que o Fisco tem o prazo de cinco anos para homologar expressamente o lançamento (contado do fato gerador), ou melhor, para confirmar a validade do procedimento realizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Caso não o faça, tem-se o que o Código Tributário Nacional denomina de “homologação tácita”, quando se dá a extinção do crédito tributário que não mais pode ser objeto de revisão, vez que se operou a decadência. E agora se pode perceber uma visão mais realística da vida complexa atual, vez que o próprio Código Tributário fixou um prazo de cinco anos em cuja inércia da administração tributária implicará na decadência de seu direito/dever de lançar.

## **2 Extinção do crédito tributário**

A extinção do crédito tributário nada mais é que a desoneração do sujeito passivo da obrigação de recolher o tributo à que estava compelido devido ao fato dele mesmo já o haver feito. É o desaparecimento do crédito tributário e, por consequência, da obrigação tributária, tendo

em vista a realização de algum dos atos descritos no art. 156 do Código Tributário Nacional. O presente estudo focar-se-á no pagamento.

O pagamento, conforme disposto no art. 156, I, do Código Tributário Nacional, é uma das formas ordinárias de extinção do crédito tributário. Esse, por si só, extingue o crédito tributário nos casos em que o tributo é lançado de ofício ou por declaração, na medida em que o valor pago pelo contribuinte já foi arbitrado pela Administração tributária. No entanto, é sabido que, no lançamento por homologação, ele não basta em si mesmo. Para a extinção do crédito tributário nos tributos lançados desta forma, é imprescindível um requisito cumulativo, qual seja ele a homologação, conforme dispõe o art. 156, VII, CTN.

É necessário que a administração tributária se manifeste, aceitando ou não os termos em que foi declarado e recolhido o tributo. Com a aludida manifestação, se aceitando o apresentado pelo contribuinte, tem-se a homologação expressa e consequente extinção do crédito. Cumpre salientar, que em observância ao princípio da segurança jurídica, deve essa manifestação estar submetida a um prazo, de forma que, não havendo qualquer declaração da Fazenda Pública, transcorridos cinco anos contados do fato gerador, extinto estará o crédito, vez que homologado tacitamente nos termos do art. 150, § 4º, CTN (ressalvada a hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação).

Cabe mencionar que, com relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o entendimento doutrinário divide-se em duas correntes: a primeira acredita na extinção do crédito com o pagamento espontâneo; enquanto a segunda (supracitada e posteriormente pomenorizada) dizia o pagamento extinguir o crédito tributário, mas não a obrigação, que subsiste e só se extingue depois de efetuada a condição resolutiva dela (a homologação).

Luciano Amaro, partidário da primeira corrente ao lado de Alberto Xavier, entende que a condição resolutiva tem natureza suspensiva, ou seja, o pagamento seria eficaz para extinguir o crédito tributário: “Com a homologação a extinção do crédito não se resolveria; ela tornar-se-ia

pura e simples”.<sup>10</sup> Segundo esse raciocínio, a plena eficácia do pagamento não é impedida pela condição resolutiva, logo não descaracteriza a extinção do crédito tributário no momento do pagamento.

A segunda corrente, conforme preteritamente explanado, afirma estar extinto o crédito tributário somente após a homologação. Sem ater-se ao mérito da discussão acerca da natureza do lançamento (se declaratório da obrigação e/ou constitutivo do crédito), sabe-se que é por meio dele que o crédito tributário pode ser efetivamente cobrado, que antes dele não existia crédito, apenas obrigação tributária. Daí questiona-se como poderia o pagamento extinguir algo que ainda não existe.

De acordo com Alberto Xavier, a homologação não é um lançamento, mas tão somente exigência de prestação tributária, ou melhor, é a verificação da legalidade de um pagamento anterior. Convém trasladar sua opinião:

De duas uma: ou se constata que o pagamento efetuado pelo contribuinte é insuficiente – e nesse caso não há homologação, mas lançamento de ofício, no que concerne ao montante em falta, ou se constata que o pagamento se realizou conforme a lei – e nesse caso não há lançamento, mas ato administrativo confirmativo da legalidade do pagamento, com valor jurídico de quitação.<sup>11</sup>

Dessa forma, a dúvida paira com relação a identificação do momento da constituição do crédito tributário, quando lançado por homologação. Fato é que o art. 150 do Código Tributário Nacional é preciso ao dizer que o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, a homologa. E o momento da extinção também se torna claro ao passo que o art. 156, VII, do CTN dispõe a necessidade da cumulatividade dos requisitos, pagamento e homologação. E nesse sentido têm sido as decisões.

---

10. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 354.

11. XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 87.

Assim sendo, embora existentes as duas correntes contrapostas no que tange ao momento da extinção do crédito tributário, uma afirmando ser com o pagamento (como quer a Lei Complementar n. 118) e a outra com a efetiva homologação (como quer o Código Tributário), a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça era unânime, acatando a segunda corrente, pacificando o entendimento da tese dos “cinco mais cinco”.

### **3 Do pagamento indevido**

A partir do art. 165, o Código Tributário Nacional obriga o Fisco a restituir pagamentos indevidos efetuados pelo contribuinte. Dessa forma, conta o contribuinte com o prazo estabelecido no art. 168 do CTN para pleitear a restituição, quando tiver pago valor ao qual não estava legalmente obrigado, ou a maior, em observância ao princípio da vedação do locupletamento sem causa.

Nas duas primeiras hipóteses do art. 165, CTN (erro do fisco ou do contribuinte) o prazo quinquenal calcula-se da extinção do crédito tributário, ou seja, nos tributos lançados por declaração ou *ex officio*, contam-se cinco anos da data do pagamento (porque, nesses tipos de lançamento, o pagamento, *de per se*, extingue o crédito tributário) e, com relação aos tributos lançados por homologação, existia controvérsia a seguir minuciada, acerca do termo inicial do prazo para pleitear a repetição. A terceira hipótese, prevista no art. 165, III, do CTN, os cinco anos são contados a partir da decisão administrativa definitiva ou judicial transitada em julgado (art. 168, II, CTN).

#### **3.1 Controle de constitucionalidade**

Questão polêmica circunda a hipótese de reabertura dos prazos para repetição quando declarada inconstitucional a norma. É notório não encontrar amparo nos incisos do art. 168 do Código Tributário

Nacional a hipótese de tributo indevido em decorrência de ter sido instituído por lei inconstitucional.

Nesses casos específicos em que se verifica inconstitucionalidade na norma instituidora do tributo, o STJ fixou novo termo inicial. Passou-se a adotar o seguinte entendimento: se o tributo foi declarado inconstitucional via controle difuso, os cinco anos deveriam ser contados da data da publicação da resolução do senado retirando a norma do mundo jurídico. E, se se fala em controle concentrado, o marco inicial seria a data do trânsito em julgado da ação direta que concluiu pela inconstitucionalidade do tributo.

### **3.2 Do termo inicial do prazo para a repetição no caso de homologação tácita**

Há mais de uma década instaurou-se controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca do termo inicial do prazo para a repetição no caso de homologação tácita do pagamento do tributo, se deveria ser ela contada do pagamento ou da efetiva homologação.

O STJ, *a priori*, entendia que o prazo era de cinco anos, contados do pagamento indevido. Para aquela primeira corrente, que entendia o simples pagamento como necessário para a extinção do crédito tributário, o prazo para se pleitear a repetição do indébito seria de cinco anos contados do pagamento (art. 168 do CTN).

Consoante Ives Gandra, partidário da corrente que sustenta o pagamento como forma de extinção do crédito, opinou essa também compartilhada pelo professor Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier: “...o prazo para repetição de importâncias pagas a título de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prescreve em cinco anos contados da data do pagamento indevido”.<sup>12</sup> No entanto, há dez anos, o Superior Tribunal de Justiça expressa o entendimento de que devem ser

---

12. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 178.

contados dez anos para se pleitear o indébito, quando em se falando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e quando essa se der de forma tácita, o que se analisará a seguir. O referido entendimento se tornou conhecido como a “tese dos cinco anos mais cinco” ou “tese dos dez anos”. Esse tem sido o posicionamento das primeira e segunda turmas do STJ, uniformizando a jurisprudência no sentido de que o prazo prescricional para que os contribuintes pleiteiem quer administrativa, quer judicialmente a repetição do indébito é de dez anos, contados do fato gerador.

#### **4 Jurisprudência do STJ e Lei Complementer n. 118/05**

De acordo com o disposto no art. 168, I, do Código Tributário Nacional, o prazo prescricional para o contribuinte requerer a repetição do indébito é de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário. Dessa forma, analisando-se cumulativamente com o art. 150, § 1º, do mesmo diploma legal, nos casos de tributos sujeitos à lançamento por homologação, dar-se-á a extinção com a homologação do pagamento pela Fazenda Pública, de acordo com o já exaustivamente explanado nesse estudo.

Em se aplicando a técnica da hermenêutica sistemática, portanto, o contribuinte tem o prazo de cinco anos, contados da homologação do Fisco, para requerer a restituição de tributos – sujeitos ao lançamento por homologação – recolhidos a maior ou indevidamente, sob pena de ter seu direito prescrito.

Defendida por grandes mestres, como Sacha Calmon Navarro Coelho e Paulo de Barros Carvalho, a “tese dos cinco mais cinco” afirma que a extinção do crédito tributário se daria com a homologação tácita (tendo em vista que a Fazenda nunca homologa expressamente o pagamento efetuado pelo contribuinte). Respalda-se esse entendimento no disposto no art. 156, VII, do CTN, que dispõe, expressamente, que o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º, extinguem o crédito tributário.

Em assim sendo, o prazo para a restituição do indébito seria de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, que ocorre com a homologação tácita, após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º do CTN), conforme já discutido.

Por outro lado, o art. 3º da Lei Complementar n. 118/05 dispõe: “Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”.

Basta uma análise perfunctória do presente artigo para perceber-se a flagrante incompatibilidade do mesmo com o entendimento jurisprudencial amplamente consolidado no âmbito do STJ, uma vez que ele define o pagamento antecipado como o momento da extinção do crédito tributário, devendo então o prazo de cinco anos para pleitear a restituição do indébito ser contado do momento do pagamento, ou seja, o prazo para se pleitear a repetição do indébito vai terminar concomitante ao prazo da homologação tácita. E não mais, como há uma década tem-se decidido, com base na tese dos dez anos (conforme já explanado), fazendo prevalecer, dessa forma, o entendimento da primeira corrente, que condiz inclusive com os interesses fazendários.

Aspecto curioso acerca da Lei Complementar n. 118/05 é que ela foi explícita ao aduzir ser o pagamento o momento de extinção do crédito tributário apenas para fins de repetição do indébito. Logicamente, se o pagamento fosse necessário *de per se* para extinguir o crédito tributário nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se o contribuinte pagasse a menor, o crédito estaria extinto sem a necessidade da homologação posterior por parte da Administração Pública. No entanto, a Lei n. 118/05 foi cuidadosa ao disciplinar o pagamento antecipado como o momento da extinção do crédito tributário apenas para fins de repetição do indébito, demonstrando claramente a harmonização legislativa aos interesses da Administração.

O art. 156 do CTN é por demais inteligível – ele disciplina a extinção do crédito tributário quando ocorrida a homologação, ex-

pressa ou tácita. O art. 156, VII, bem como o art. 108 do CTN são ardentemente atingidos pela nova disposição da lei “interpretativa”, ocasionando latente insegurança jurídica:

A legislação tributária deve ser interpretada de acordo com o Capítulo IV do CTN (conforme art. 107 desse diploma legal), o que, por si só, já afasta a aplicabilidade do art. 3º da Lei Complementar n. 118/05, já que na redação do art. 108, *caput*, do CTN, as regras interpretativas somente devem ser utilizadas quando não houver disposição expressa. Isto é, antes de o CTN estabelecer os critérios de interpretação da legislação tributária (analogia, princípios gerais do direito, equidade etc.), ele determina que tais critérios somente devem ser aplicados quando houver ausência de disposição expressa. Como as regras de extinção do crédito tributário estão expressamente previstas no Código Tributário Nacional (art. 156), não poderia uma Lei, ainda que Complementar, dispor sobre a sua maneira de interpretação. Ao criar uma regra de interpretação sobre um instituto amplamente disciplinado no CTN, que, em seu contexto, não possui qualquer situação de dubiedade, o Legislador Complementar contraria as regras de interpretação que ele mesmo criou, amplamente resguardadas pela doutrina pátria.<sup>13</sup>

Outra crítica à novel norma se dá pela manifesta ofensa ao princípio constitucional da tripartição dos poderes, pois desautoriza legal e justa construção jurisprudencial concernente ao prazo decenal para repetição do indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, estabelecendo novo critério de fruição que reduz o mencionado prazo, interferindo no entendimento consolidado no STJ. Ou seja, feriria o princípio disposto no art. 2º da CF não por reduzir o prazo, mas por ser norma interpretativa a ser observada em detrimento de interpretação já consolidada há anos pelo STJ.

Ocorre que o sistema brasileiro é diferente do sistema inglês, em que a jurisprudência deve ser respeitada, sobretudo. Na Inglaterra, a

---

13. PEREIRA, Marco Antônio Chazaine. *A repetição de tributos e a Lei Complementar n. 118/05*. Disponível em: <[http://www.trevisan.com.br/boletim/fevereiro\\_2/material.htm](http://www.trevisan.com.br/boletim/fevereiro_2/material.htm)>. Acesso em: 02 jun. 2005.

lei desempenha papel importante, mas a construção do direito cabe aos juízes, por meio da jurisprudência.

No Brasil, muito embora se confira à jurisprudência o *status* de fonte do direito, ela não tem a prerrogativa de engessar o Poder Legislativo, impedindo-o de legislar de encontro com as decisões pacificadas. Ela é utilizada no nosso sistema como fonte secundária, devendo a lei ser respeitada em detrimento da jurisprudência.

O Poder Judiciário não deve legislar. É para isso que existe o Poder Legislativo, para regular ou disciplinar as relações futuras através da edição de normas de conduta. Se a edição da Lei Complementar n. 118/05 foi casuística ou se foi aprovada visando interesses outros, não importa. O fato é que tais fatores não podem implicar na sua inconstitucionalidade, ou seja, a instituição da Lei Complementar n. 118/05 juridicamente, está correta.

#### **4.1. A segurança jurídica no âmbito tributário**

Acredita-se salutar tecer algumas considerações iniciais sobre o Direito, que, desde a sua origem, busca a criação de limitações ao poder, de forma a não permitir a ocorrência de excessos, de forma a coibir o abuso. E para isso existem os princípios de Direito, pois, se de um lado são outorgadas competências para os mais diversos entes que se propõem à realização do bem comum, de outro lado existem os princípios como uma espécie de anteparo do cidadão frente ao Estado, que existem de forma a equilibrar a relação Estado-cidadão.

Não poderia ser diferente quando em se falando de Direito Tributário, e principalmente neste ramo do direito, em que a relação jurídica entre a Administração Pública e o contribuinte se mostra muito mais vulnerável, ao passo que esse segundo deve repassar parte de sua riqueza para o Estado como forma a viabilizar a sua atuação e a consecução da finalidade para a qual ele foi criado.

Vários são os princípios que regem o Direito Tributário, no entanto, procurar-se-á discorrer de forma superficial apenas sobre a legalidade, anterioridade e irretroatividade. A legalidade, princípio que não

é exclusivo do Direito Tributário, mas de todo ordenamento jurídico, aduz que a tributação deve preceder de lei, ou seja, há a necessidade de uma lei prévia instituindo ou majorando o tributo para que ele seja efetivamente devido pelo contribuinte. A anterioridade, por sua vez, visa sobretudo a não surpresa do contribuinte, existe para assegurar ao sujeito passivo a possibilidade de se organizar bem como se planejar para sofrer uma nova ou maior tributação no exercício fiscal subsequente. E a irretroatividade, princípio basilar que rege o direito como um todo, se propõe a proteger as relações já estabelecidas, ou seja, assegurar a certeza aos atos pretéritos dos contribuintes diante da lei.

Os três princípios há pouco explanados visam a segurança jurídica, e não poderia ser diferente, já que, uma vez respeitados, encontra-se clarificada uma previsão objetiva das situações jurídicas, não só por parte dos administrados como dos administradores. Assim sendo, pode-se perceber que a segurança jurídica visa exatamente "...assegurar aos cidadãos a expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei".<sup>14</sup> Cabe ressaltar que, entrelaçado com os três princípios em comentário, também se encontra o princípio da confiança na lei fiscal, que assevera que as leis tributárias devem ser elaboradas de forma a garantir ao contribuinte a confiança no quadro jurídico delas decorrentes.

Tecidas tais considerações, crê-se indispensável examinar pormenorizadamente o princípio da irretroatividade, assegurado na Carta Magna como direito fundamental em seu art. 5º, XXXVI, e mais vigorosamente no âmbito tributário, no art. 150, III, *a*, da Constituição Federal.<sup>15</sup> Acerca dele, teoriza Misabel Derzi:

O Estado de Direito encontra na irretroatividade os necessários suportes de segurança, previsibilidade e confiança. O que a Constituição

---

14. COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 117, p. 111, jun. 2005.

15. CF, Art. 150: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado...".

garante, por meio da irretroatividade, é a perenidade do direito expresso em lei e, em certo momento, revelado no ato administrativo ou judicial. [...] O princípio da irretroatividade, portanto, limita os efeitos dos atos emanados dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo.<sup>16</sup>

Assim, a retroatividade, analisada sempre excepcionalmente, tem a sua aplicação taxativamente disciplinada no art. 106 do Código Tributário Nacional e em seu primeiro inciso dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

#### 4.2 O efeito interpretativo da Lei Complementar n. 118/05

Conforme já aduzido, a aplicação da lei tributária “retroage” aos atos ou fatos pretéritos quando esta for expressamente interpretativa. Ocorre que, a bem da verdade, a nova lei – interpretativa – não retroage, ela só explicita a real vontade da norma primeira, que, neste momento é compreendida em sua verdadeira acepção e, em virtude da norma interpretativa, lhe é conferida a eficácia que já lhe era intrínseca desde o seu nascedouro, se tivesse sido entendida desde então. Acerca das leis interpretativas:

Serpa Lopes retrata forte divergência doutrinária quanto à aceitação das *leis interpretativas*, mas aceita a possibilidade de existência de tais leis, desde que não usurpando o controle jurisdicional sobre dita interpretação e seja tratada a retroatividade como mera aparência, pois “nenhum elemento novo aduzem ao texto interpretado, cujo sentido puro e simplesmente explicam”. A questão é que, em matéria tributária e penal, não pode haver retroatividade, salvo se benigna.<sup>17</sup>

---

16. BALEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 669.

17. COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 117, p. 111, jun. 2005.

Daí o porquê de alguns autores posicionarem-se contra a existência de leis interpretativas no âmbito tributário. Justamente pelo receio que têm de que essas leis ditas “interpretativas” sirvam apenas como instrumento para usurpar o Poder Judiciário, ao passo que o Poder Executivo condescende com o Poder Legislativo – que editou a norma –, passando a ter a “prerrogativa” para impor a sua vontade.

O quarto artigo da Lei Complementar n. 118/05 tenta atribuir efeito interpretativo à referida norma. Sabe-se que a lei interpretativa é muito criticada doutrinariamente, falando-se inclusive em sua inconstitucionalidade; no entanto o STF admite a possibilidade de uma lei regular outra lei, veja-se:

É plausível em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento jurídico idôneo de veiculação da chamada interpretação autêntica. As leis interpretativas – desde que reconhecidas sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário, e, em conseqüência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional...<sup>18</sup>

A Lei Complementar n. 118/05 dispõe que a data da extinção do crédito tributário deve ser *interpretada* como a data do pagamento. No entanto, há que se ressaltar que o Código Tributário Nacional estabelece que o momento em que se dá a extinção do crédito tributário é quando da homologação do Fisco – conforme exaustivamente já debatido no decorrer deste estudo –, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 156, VII). Portanto, tal premissa não terá mais validade, como quer a Lei Complementar n. 118, não por questão de

---

18. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 605-3/DF, liminar, relator Ministro Celso de Mello, outubro de 1991.

interpretação – como ela própria assim coloca – mas por uma verdadeira modificação de dispositivo expresso do CTN.

De acordo com a leitura do art. 4º, que se autointitula regra meramente interpretativa, deveria ser ela aplicada a todos os casos em andamento, ou seja, dever-se-ia aplicar a novel norma retroativamente, de forma que somente subsistiria o direito à restituição dos tributos recolhidos nos últimos cinco anos. No entanto, é patente o prejuízo que ocasionaria ao contribuinte, afetando inclusive a segurança jurídica.

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira, o primeiro item do art. 106 do Código Tributário Nacional só poderia ser entendido dentro do poder de autolimitação que tem o Estado, no sentido de que, no campo tributário, a interpretação só é cabível para dirimir dúvidas, sendo-lhe vedada, no entanto, a disciplina de agravações retroativas em relação às obrigações tributárias principais. Ou seja, para ser, de fato, uma lei interpretativa, a Lei Complementar n. 118/05 deveria estar compatível com o *caput* do art. 108 do CTN, em que as regras interpretativas **somente** devem ser utilizadas quando **não houver disposição expressa**. No caso, entretanto, há a desobediência ao art. 108 do CTN, haja vista que, além da disposição expressa (art. 156, VII do CTN), existe a derrogação, ou seja, revogação parcial do dispositivo. Veja-se o que dispõe o aludido autor:

...a interpretação é função da doutrina e com o caráter decisório-definitivo somente dos tribunais (CF, art. 5, inciso XXXV). O órgão legislativo, por meio de lei escrita, dispõe de modo geral e para o futuro. A Constituição Federal não lhe dá competência, antes lhe veda, de modo expresso, dispor retroativamente sobre as situações definitivas do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada. [...] Na atualidade do Estado de Direito e dos regimes democráticos a lei interpretativa reveste-se de caráter excepcional porque a função interpretativa conclusiva é reservada ao Poder Judiciário. [...] o item I do art. 106 somente pode ser entendido dentro do poder de autolimitação que tem o Estado, porque a interpretação autêntica, no campo tributário, somente pode esclarecer dúvidas sem qualquer agravo. [...] poderá como medida de política tributária e dentro da autolimitação, dispor sobre aspectos de equidade, remissão, anistia,

enfim de suavizações, jamais de agravações retroativas em relação às obrigações tributárias principais.<sup>19</sup>

O STJ, em 27 de abril de 2005, em julgamento de sua Primeira Seção decidiu que o art. 3º da Lei Complementar n. 118/05 só pode ser aplicado a pedidos de restituição, administrativos ou judiciais, ingressados a partir de 10 de junho desse ano (quando a Lei entra em vigor). Entendendo assim a impossibilidade de aplicação retroativa da norma imposta, consagrando o princípio da irretroatividade em parte, pois se analisado o fato de que o mencionado artigo não trata de norma processual, mas, ao contrário, de norma de direito material, a sua aplicação só deveria ser possível a fatos geradores posteriores à sua vigência. Ou seja, deveria ser aplicado tão somente àqueles pagamentos indevidos posteriores à produção de efeitos da Lei em comento.

A despeito da decisão do STJ, supracitada, o novo prazo para a repetição do indébito só deveria gerar efeitos *ex nunc* (e não *ex tunc*, como quer o quarto artigo da Lei Complementar n. 118/05). Acrescesse a respeito da possibilidade de retroatividade:

Esse dispositivo, que trata da eficácia retroativa da lei tributária interpretativa, deve receber interpretação conforme a Constituição, na linha do decidido na ADIn 605 MC, incluído o raciocínio do Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Não sendo inócua – como não é o art. 3º da LC 118/05 – a lei interpretativa deve ser tratada como lei nova, donde se conclui que o art. 4º da mesma lei deve ser assim entendido: *Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação; o art. 3º terá eficácia retroativa*. Está claro que a LC 118/05 quer fazer retroagir a ‘nova interpretação’ dada ao art. 168, I, do CTN.

Entretanto, a redução de um prazo decenal para um quinquenal, em prejuízo do contribuinte, não poderia implicar a redução dos prazos em curso sem ofender a garantia constitucional da segurança jurídica.

É certo que não se pode falar em direito adquirido ao prazo decenal, tendo em vista à consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal

---

19. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

Federal de que não há direito adquirido a regime jurídico de um instituto de direito.<sup>20</sup>

O que se quis dizer é que não há direito adquirido em se falando de determinado prazo decadencial estabelecido para o exercício de um direito. No entanto, a impossibilidade de se invocar a garantia do direito adquirido não deixa desprotegidas as legítimas expectativas do cidadão-contribuinte. Nesse sentido, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes:

É bem verdade que, em face da insuficiência do princípio do direito adquirido para proteger tais situações, a própria ordem constitucional tem-se valido de uma ideia menos precisa e, por isso mesmo mais abrangente, que é o princípio da segurança jurídica enquanto postulado do Estado de Direito. A idéia de segurança jurídica tornaria imperativa a adoção de cláusulas de transição nos casos de mudança radical de um dado instituto ou estatuto jurídico.<sup>21</sup>

O fato é que a Lei Complementar n. 118/05, ao disciplinar regra meramente interpretativa de um instituto já disciplinado no Código Tributário, dando interpretação diversa à interpretação dada ao art. 168, I, do CTN pelos ministros do STJ, cria situação de insegurança jurídica que dá azo ao surgimento de uma batalha judicial entre os contribuintes e a Fazenda Pública.

## Conclusão

A Lei Complementar n. 118/05 alterou o entendimento consolidado do STJ, em que o prazo para repetição do indébito de tributos

---

20. VIEIRA, Alexandre Ferreira Infante. Art. 3º da Lei Complementar n. 118/05: o fim da tese dos “cinco mais cinco” para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 9, n. 587, 14 fev. 2005. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6321>>. Acesso em: 31 maio 2005.

21. VIEIRA, Alexandre Ferreira Infante. Art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005: o fim da tese dos “cinco mais cinco” para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 9, n. 587, 14 fev. 2005. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6321>>. Acesso em: 31 maio 2005.

sujeitos a lançamento por homologação era de dez anos – “tese dos cinco mais cinco”. O art. 3º da Lei Complementar n. 118/05 estipulou que a extinção do crédito tributário se dá com o pagamento antecipado e não mais com a homologação da Fazenda Pública, nos casos de lançamento por homologação. A consequência direta disso é a diminuição, em cinco anos, do direito do contribuinte ir a juízo requerer a restituição do tributo indevidamente recolhido, derrubando a tese dos dez anos do STJ.

O STF já se posicionou sobre a constitucionalidade dessa “lei interpretativa”, defendendo que não contraria o princípio da Tripartição dos Poderes, o que não a afasta, contudo, do controle jurisdicional.

Conforme debatido, a regra de interpretação criada vai de encontro ao próprio CTN, na medida em que considera um momento de extinção do crédito tributário (pagamento) distinto do previsto no inciso VII do art. 156 (homologação tácita ou expressa), o que não pode ocorrer, tendo em vista o disposto no art. 108 do Código Tributário, conforme o qual a retroatividade só existe excepcionalmente e só em benefício do contribuinte (a retroatividade é vedada em prejuízo dele constitucionalmente – art. 150, III, *a*, CF – e legalmente – art. 106, I, CTN). Ademais, há falar-se em situação de insegurança jurídica ao passo que se criou regra interpretativa sobre questão já expressamente disciplinada no Código Tributário Nacional.

No que tange à retroatividade definida no art. 4º da Lei Complementar n. 118/05, já repudiada pela doutrina majoritária, o STJ decidiu, em recente julgamento, que os contribuintes que ajuizarem ação de repetição do indébito tributário a partir de 10 de junho de 2005, início da vigência do art. 3º desta lei complementar, somente terão direito à repetição dos indébitos pagos nos últimos cinco anos, contados da data do ajuizamento da ação.

Conclui-se, portanto, que, embora juridicamente correta a atuação do Poder Legislativo, no sentido de que a referida norma não contraria o princípio da tripartição dos poderes, como querem vários autores que aduzem se constituir a lei em comento como afronta à justa e legal construção jurisprudencial, não há dúvidas de que a mesma

se chocou com o disposto nos arts. 156, VII, e 108 do Código Tributário Nacional, uma vez que previu interpretação diversa acerca de questão expressamente disciplinada nesse mesmo instrumento legal, e, por fim, vale ressaltar que é um tanto quanto curioso que essa interpretação só tenha surgido após quase quarenta anos da instituição do Código Tributário.



**PARECER**



## CONSULTA

**Geilson Salomão Leite**

Consulta-nos o Conselho Federal de Corretores de Imóveis – COFECI, por meio do seu Presidente, Dr. João Teodoro da Silva, sobre aspectos jurídico-tributários envolvendo a Lei n. 10.795, de 05 de dezembro de 2003, que alterou dispositivos da Lei n. 6.530, de 12 de maio de 1978.

Para nosso conhecimento e análise, fez chegar as nossas mãos cópias da legislação que criou o COFECI, seu Estatuto e demais atos normativos aplicáveis à espécie.

Posto isto, o preclaro Presidente submeteu a nossa apreciação os seguintes quesitos:

- 1) O art. 16, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.795/03 instituiu novos valores das anuidades cobradas pelos Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis. Como se originou no Poder Legislativo, a lei ostentaria inconstitucionalidade formal por vício de iniciativa, violando o art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal?
- 2) Em face da alteração legislativa introduzida pela Lei n. 10.795/03, o art. 16, VII, da Lei n. 6.530/78 implicaria em delegação de competência tributária, endejando mais uma inconstitucionalidade?
- 3) Nessa hipótese, restaria configurada violação ao Princípio da Legalidade Tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal?

## PARECER

### 1. Circunscrição do problema

Com a finalidade de imprimir rigor e cientificidade à análise do tema, serão abordados, inicialmente, alguns aspectos dos Conselhos de Corretores de Imóveis, a exemplo de sua natureza autárquica; o

exercício regular do poder de polícia; as anuidades e o seu regime jurídico tributário, além do fenômeno da para-fiscalidade.

Em seguida, a investigação recairá sobre a iniciativa da Lei n. 10.795/03; os elementos essenciais da obrigação tributária; o perfil dos tributos fixos; a relação entre o princípio da legalidade e as contribuições profissionais e a função das resoluções.

## **1ª Parte**

### **2. A natureza autárquica do Cofeci**

A disciplina da profissão de corretor de imóveis, assim como a criação do conselho federal, veio à lume mediante a edição da Lei n. 4.116, de 27 de agosto de 1962. Aqui, restou consagrado que o exercício da profissão somente seria permitido às pessoas que fossem registradas nos conselhos regionais de corretores de imóveis, aos quais competia a devida fiscalização e controle.

Posteriormente, editou-se a Lei n. 6.530, de 12 de maio de 1978, que dispôs sobre fiscalização do exercício profissional; atribuição dos corretores de imóveis; requisitos para inscrição; estrutura e competência dos conselhos federal e regionais; valor das anuidades; modalidades de receitas dos conselhos; deveres ético-profissionais e sanções disciplinares; regime de contratação, entre outros. Contudo, o art. 5º consigna que o Conselho Federal e os Conselhos Regionais, constituídos em autarquia (dotados de personalidade jurídica de direito público, vinculado ao Ministério do Trabalho, com autonomia administrativa, operacional e financeira), são órgãos de disciplina e fiscalização do exercício da profissão de corretor de imóveis.

Finalmente, a Lei n. 10.795, de 05 de dezembro de 2003, apenas revogou o parágrafo único do art. 11 da Lei n. 6.530/78 e alterou o art. 16, que fixou valores máximos das anuidades, aplicáveis a pessoas físicas e jurídicas.

Não há dúvidas de que os conselhos são entidades cuja finalidade reside em desempenhar atos fiscalizatórios e regulamentares voltados ao exercício das categorias profissionais.

Já se observou que a Constituição Federal enaltece o direito à liberdade na escolha das profissões (art. 5, XIII). Entretanto, o seu exercício acha-se condicionado aos limites estipulados pela Lei. Essa, por seu turno, comete aos conselhos representativos a incumbência de velar pela fiscalização das profissões. Acrescente-se, também, que fatores de natureza técnica, ética, moral, econômica e social dão suporte e inspiram seus objetivos primordiais.

É que a Lei exige dos corretores de imóveis o atendimento a uma série de requisitos, como garantia para o livre exercício profissional, cuja constatação é realizada pelo conselho.

Na atual sistemática, o Cofeci é regido pelo Direito Público, consequência de sua natureza autárquica.<sup>1</sup> Portanto, é órgão dotado de personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, titularizando a atividade pública de fiscalização no exercício da profissão de corretor de imóvel.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, ter personalidade significa ter a titularidade de direitos e obrigações. Revela, em última instância, centro de imputação de direitos e haveres. Consiste, pois, na qualidade de existir como termo subjetivado de uma série de relações jurídicas. Essas – como é sabido – só podem ser públicas ou privadas. Ao se definir uma pessoa como pública, só é possível ter em mente, do ponto de

---

1. A Ordem dos Advogados do Brasil é a única entidade de classe que não possui natureza jurídica autárquica. Na ADI n. 3.026/DF, o Ministro-Relator Eros Grau registrou o seguinte: “Ora, a OAB não é, evidenciadamente, uma entidade da administração indireta. Não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas partes está vinculada. A Ordem dos Advogados do Brasil é, em verdade, entidade autônoma, porquanto autonomia e independência são características próprias dela, que, destarte, não pode ser tida como congênera dos demais órgãos de fiscalização profissional. Ao contrário deles, a Ordem dos Advogados do Brasil não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas, mas, nos termos do art. 44, I, da lei, tem por finalidade defender a Constituição, a ordem jurídica do Estado Democrático de direito, os direitos humanos, a justiça social e pugnar pela boa aplicação das leis, pela rápida administração da justiça e pelo aperfeiçoamento da cultura e das instituições jurídicas. Esta é, iniludivelmente, finalidade institucional e não corporativa”.

vista jurídico, seu regime normativo, isto é, o sistema característico de suas relações determinadas pela ordem jurídica. Portanto, ao se declarar que uma pessoa é pública, identifica-se, *ipso facto*, no universo jurídico, o tipo de relações peculiares àquele sujeito de direitos.<sup>2</sup>

Nominando-as de autarquias corporativas, Lúcia Valle Figueiredo reconhece que sua origem atrela-se a uma associação de pessoas com finalidades que a esses beneficiam.<sup>3</sup>

Integrando a administração indireta do Estado, as autarquias possuem *status* constitucional. As notas características de sua existência podem ser assim assinaladas: a) criação por lei específica com personalidade de direito público; b) patrimônio próprio; c) capacidade de autodeterminação sob controle estatal; d) desempenho de atribuições típicas.<sup>4</sup>

Vê-se, pois, que a Lei n. 6.530/78 cumpriu o disposto no art. 37, XIX, da Constituição, reputado como exigência imprescindível para a criação de autarquias.

A propósito da natureza jurídica constitutiva do COFECI, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou na ADin n. 1.717/DF, relatada pelo Min. Sydney Sanches, *verbis*:

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 58 E SEUS PARÁGRAFOS DA LEI FEDERAL N. 9.649, DE 27.05.1998, QUE TRATAM DOS SERVIÇOS DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS. 1. Estando prejudicada a Ação, quanto ao § 3º do art. 58 da Lei n. 9.649, de 27.05.1998, como já decidiu o Plenário, quando apreciou o pedido de medida cautelar, a Ação Direta é julgada procedente, quanto ao mais, declarando-se a inconstitucionalidade do *caput* e dos §§ 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º do mesmo art. 58. 2. Isso porque a interpretação conjugada dos artigos 5º, XIII, 22, XVI, 21, XXIV, 70, parágrafo único, 149 e 175 da Constituição Federal, leva à conclusão, no sentido da indelegabilidade, a uma entidade privada, de atividade típica de Estado, que abrange até poder

---

2. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Natureza e regime jurídico das autarquias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 234.

3. Curso de Direito Administrativo. Malheiros, p. 121.

4. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 308.

de polícia, de tributar e de punir, no que concerne ao exercício de atividades profissionais regulamentadas, como ocorre com os dispositivos impugnados. 3. Decisão unânime

Não obstante a manifestação do plenário do STF em 07 de novembro de 2000 (Adin n. 1.717/DF), o Superior Tribunal de Justiça e os Tribunais Regionais Federais já haviam reconhecido a natureza autárquica dos conselhos profissionais e, em particular, do Conselho Federal de Corretores de Imóveis – COFECI.<sup>5</sup>

Mais recentemente, após o advento da Emenda Constitucional n. 45, o Superior Tribunal de Justiça, no conflito de competência n. 70051/SP, decidiu que cabe a Justiça Federal julgar a cobrança de penalidade imposta em decorrência da fiscalização do exercício de atividades profissionais em razão da natureza jurídica dos conselhos, aplicando-se a Súmula n. 66.

### **3. O COFECI e o exercício do poder de polícia**

O Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis constituem órgãos de disciplina e fiscalização do exercício da profissão, nos termos da Lei n. 6.530/78 (art. 5º).

Pode-se afirmar, sinteticamente, que os conselhos de corretores de imóveis desenvolvem ações de natureza normativa, fiscalizatória, disciplinar, deliberativa, administrativa e supervisora (Resolução-COFECI n. 5.74/98).

Além de editar atos regulamentares em relação aos seus associados, envolvendo requisitos e condições ao pleno exercício das profissões, igualmente deliberam sobre inscrição e cancelamento no conselho; expedem carteira profissional; cobram anuidades, impõem penalidades, aferem a habilitação profissional, velam pelo interesse da categoria, representam judicialmente os interesses da corporação.

---

5. Resp n. 95.0055227-2; Resp n. 91.0011454-5; RESP n. 960022824-8; Resp n. 950001434-3; CC n. 21932; TRF2ª - AC n. 95.02.09634-7/ES; TRF4ª - AMS n. 95.04.55346-0/PR; TRF1ª - AMS n. 93.01.29.198-3/RO; TRF5ª - AMS n. 044307/PE.

Cuida-se, em rigor, de exercer o poder de polícia.

O direito administrativo distingue claramente o exercício do poder de polícia e a prestação de serviços públicos.

O poder de polícia, segundo os ensinamentos de Garrido Falla<sup>6</sup> é “...*aquella actividad que la administración despliega en el ejercicio de sus propias potestades que, por razones de interés publico, limita los derechos de los administrados, mediante el ejercicio, en su caso, de la coacción sobre los mismos*”.

Para o jurista francês Francis Paul Bénéoit, a definição de poder de polícia obedece aos seguintes termos:

*Il y a procédé administratif de police lorsqu'une autorité administrative est investie d'une compétence lui permettant soit de régler certaines activités ou rapports de particuliers, soit d'intervenir à leur occasion par le moyen de décisions individuelles [...] l'objet des mesures qui interviennent import peu. Tout peut devenir objet de police administrative: il suffit pour cela qu'une compétence soit reconnue aux autorités administratives par le législateur.*

Já os serviços públicos caracterizam-se por serem atividades de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestados pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios do sistema normativo.<sup>7</sup>

São acentuadas as distinções entre o poder de polícia e os serviços públicos. Enquanto aquele se consubstancia por meio de prescrições gerais e individuais, modalizadas por proibições impostas aos particulares (*non facere*); estes se apresentam sob a rubrica de prestações positivas – diretas e concretas, endereçadas aos administrados (*facere*).

---

6. *Tratado del Derecho Administrativo*. Tecnos, p. 126.

7. Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, p. 423.

O sistema normativo brasileiro adotou a fórmula jurídico-positiva para estabelecer os contornos do poder de polícia, enumerando alguns valores públicos fundamentais. Sua previsão veio fixada no art. 78 do Código Tributário Nacional:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Sobre o tema, outras considerações merecem evidência.

É imperioso divisar o poder de polícia em sentido amplo e em sentido estrito.<sup>8</sup>

A lei é por excelência o instrumento veiculador de direitos e obrigações. Ao inovar a ordem jurídica, disciplina a liberdade (*Princípio da Liberdade de Ação Profissional*) e a propriedade, conformando-as ao bem comum. É dizer: cabe a lei regulamentar o exercício da profissão (art. 5º, XIII, CF). Eis sua aceção ampla, abrangendo atos do legislador.

A expressão “poder de polícia” também é adotada em sentido estrito, designando privativamente atos de intervenção do administrador, gerais ou concretos, cujo fito reside em obstar o desenvolvimento de atividades particulares que contrastem com o interesse público.

Nunca é demais reiterar que os conselhos de profissões regulamentadas têm como missão a proteção do mercado de trabalho e a fis-

---

8. Celso Antônio Bandeira de Mello utiliza a expressão “*poder de polícia*” quando se refere às leis condicionadoras da liberdade e da propriedade e aos atos administrativos concretos e “*polícia administrativa*” quando se reporta unicamente ao comportamento administrativo. (*Curso de Direito Administrativo*, p. 504).

calização do exercício profissional de seus filiados, atentos aos critérios de atividade básica da empresa ou de prestação de serviços a terceiros (TRF 4ª. AC n. 200001991191875).

De há muito, o Supremo Tribunal Federal<sup>9</sup> já procedia à distinção, tomando como base o Princípio da Legalidade: “O conselho federal e os conselhos estaduais têm apenas o poder de polícia do exercício profissional, mas não tem o poder de regulamentar a profissão, que é reserva de lei...”.

Ao reiterar a posição do STF, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, nos autos da Apelação Cível n. 200238000213910, decidiu que:

A fiscalização, que decorre do poder de polícia conferido pela lei aos Conselhos de Classe, está adstrita àqueles que estão vinculados à regulação da entidade. Nesse sentido, não há como aplicar sanção por descumprimento a preceitos administrativos ou disciplinares normatizados pela autarquia especial à pessoa estranha à instituição, a quem a lei não impõe esse dever legal de observância (art. 5º, II, da CF/88). Logo, verifica-se que referida vinculação, por óbvio, surge da própria obrigatoriedade do registro ou da inscrição.

No conflito de competência n. 57.662/SP, o STJ, ao encarecer o exercício do poder de polícia, firmou que não há relação de trabalho entre o Conselho de fiscalização profissional e os profissionais por ele registrados. O que há entre eles é uma relação de natureza estatutária (isto é, regrada por atos normativos e não por contrato), pertencente ao domínio do Direito Administrativo, que subordina à fiscalização do conselho o exercício de atividade profissional. Assim, mesmo após a Emenda Constitucional n. 45, permanece sob a competência da Justiça Federal a execução fiscal promovida pelo conselho de fiscalização profissional, que tem natureza de autarquia federal.

---

9. RE n. 94.441/RJ, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ de 07 de outubro de 1983.

#### 4. Receitas Públicas: As anuidades

Entre as várias formas de obtenção de receitas públicas<sup>10</sup> dos conselhos federal e regional de corretores de imóveis situam-se as anuidades.

Ao longo da história dos conselhos profissionais de corretores de imóveis, as anuidades revelaram ser a alternativa mais rentável financeiramente, capaz de proporcionar uma base econômica apta a suportar um conjunto de ações e iniciativas desenvolvidas durante a vigência do exercício financeiro.

Por isso, a Lei n. 6.530/70, com as alterações decorrentes da Lei n. 10.795/03, atribuiu ao Conselho Federal de Corretores de Imóveis a prerrogativa de fixar o valor das anuidades devidas aos conselhos regionais (art. 16, VII), desde que observados os limites máximos abaixo discriminados (art. 16, §§ 1º e 2º):

I – pessoa física ou firma individual: R\$ 285,00 (duzentos e oitenta e cinco reais);

II – pessoa jurídica, segundo o capital social:

a) até R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais): R\$ 570,00 (quinhentos e setenta reais);

b) de R\$ 25.001,00 (vinte e cinco mil e um reais) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais): R\$ 712,50 (setecentos e doze reais e cinquenta centavos);

c) de R\$ 50.001,00 (cinquenta mil e um reais) até R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil reais): R\$ 855,00 (oitocentos e cinquenta e cinco reais);

d) de R\$ 75.001,00 (setenta e cinco mil e um reais) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais): R\$ 997,50 (novecentos e noventa e sete reais e cinquenta centavos);

e) acima de R\$ 100.000,00 (cem mil reais): R\$ 1.140,00 (mil, cento e quarenta reais).

§ 2º Os valores correspondentes aos limites máximos estabelecidos no § 1º deste artigo serão corrigidos anualmente pelo índice oficial de preços ao consumidor. (NR)

---

10. Emolumentos, renda patrimonial, contribuições voluntárias, subvenções, multas, doações orçamentárias.

Note-se que a Lei n. 6.530/78 consignou um limite máximo de valor para as pessoas físicas estimado em R\$ 285,00.

Para as pessoas jurídicas, estabeleceu os valores máximos correspondentes a R\$ 570,00; R\$ 712,50; R\$ 855,00; R\$ 997,50 e R\$ 1.140,00, variando conforme o capital social das corretoras de imóveis.

Ademais, elegeu expressamente um índice econômico para corrigir anualmente o valor das anuidades.

Do montante arrecadado a título de anuidade, caberá ao Conselho Federal o percentual de 20%. A diferença é destinada aos Conselhos Regionais, cuja competência volta-se para a fiscalização, cobrança e arrecadação do respectivo pagamento.

## 5. O regime constitucional tributário aplicável às anuidades

A Constituição Federal submeteu as anuidades<sup>11</sup> ao regime jurídico tributário. Estipulado no art. 149, atribuiu à União a competência para instituir contribuições no interesse de categorias profissionais como instrumento de sua atuação nesta área, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III. Trata-se de espécie tributária, cujo timbre principal está relacionado à finalidade constitucionalmente relevante, isto é, ao elemento teleológico como fator de legitimação para sua criação e arrecadação.

Deve-se ressaltar que, no Brasil, todo o *sistema tributário*<sup>12</sup> foi erigido em torno da Constituição. Daí a rígida discriminação de competências impositivas; as normas gerais de Direito Tributário, as imunidades tributárias, os direitos fundamentais dos contribuintes, sem prejuízo de outros direitos e garantias decorrentes do regime e

---

11. Em homenagem ao uso corrente, até o momento vínhamos empregando o vocábulo *anuidade* em substituição a expressão *contribuição profissional*. A partir de então, utilizaremos *contribuição profissional*.

12. “Por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país”. Geraldo Ataliba. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Revista dos Tribunais, p. 8.

dos princípios adotados pela Carta Magna, assim como dos tratados internacionais de que o Brasil faz parte (art. 5º, § 2º). Com razão, Humberto Ávila,<sup>13</sup> ao afirmar que a *Lei Fundamental*, em matéria tributária, ostenta as características de *rigidez e exaustividade*, notadamente em virtude da hierarquia de suas normas (raiz constitucional) e do tratamento jurídico minudente dispensado ao tema.

De igual modo, a Constituição impôs limites ao exercício da tributação, ao firmar um rol de normas-princípio,<sup>14</sup> ora atuando como balizamento para a atividade do legislador tributário federal, ora salvaguardando a esfera jurídica do contribuinte. Assim, a legalidade (art. 150, I), a igualdade (art. 150, II), a anterioridade (art. 150, III, *b* e *c*), a irretroatividade (art. 150, III, *a*) e o não confisco (art. 150, IV) são normas jurídicas que condicionam a vida do tributo, desde a sua criação até seu fenecimento.

A partir da análise do art. 149 e de suas múltiplas conexões, pode-se concluir que as contribuições profissionais guardam a natureza tributária, porquanto se subsumem ao disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional.<sup>15</sup>

Além disso, a Constituição aplicou um regime jurídico específico para orientar desde sua criação válida (*Estado-Legislador*) até sua cobrança, fiscalização e arrecadação (*Estado-Administrador*).

No âmbito doutrinário, praticamente não há divergência quanto a natureza tributária das contribuições profissionais.

---

13. Sistema Constitucional Tributário. Saraiva, p. 110.

14. Para Misabel Derzi, “a grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir, etc), ou de outros princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o art. 60, § 4º, da Constituição”. Limitações ao Poder de Tributar. Aliomar Baleeiro. Atualizado Por Misabel Derzi. Forense, p. 14.

15. “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Para Ruy Barbosa Nogueira,<sup>16</sup> “...as exações parafiscais são contribuições cobradas por autarquias, órgãos paraestatais de controle da economia, profissionais ou sociais, para custear seu financiamento autônomo”.

Aliomar Baleeiro<sup>17</sup> adverte que:

...em se tratando de tributos parafiscais, quaisquer que sejam os nomes com que os batizem, se destinam a previdência, organização dos interesses profissionais ou de setores da produção, em consonância com o interesse público que leva o Estado a criar instrumentalidades e entidades para coordená-los e superintendê-los – um ponto vital deve ser fixado: contribuintes serão apenas os indivíduos direta ou indiretamente beneficiados por essas organizações.

O saudoso Geraldo Ataliba<sup>18</sup> conceituava tributos parafiscais “... como sendo aqueles criados (evidentemente por lei) para certas pessoas diversas do Estado e arrecadados por elas próprias. Estas pessoas podem ser públicas autárquicas – meramente administrativa – como as designa, com rigor, Ruy Cirne Lima – ou mesmo privadas, desde que com finalidades públicas”.

Tratando das contribuições parafiscais, Roque Carrazza<sup>19</sup> nos ensina que:

...embora a capacidade tributária ativa seja delegável, nada obsta que uma pessoa diversa daquela que criou a exação venha, afinal, a arrecadá-la. Para tanto, basta, fundamentalmente, que a pessoa beneficiada persiga finalidades públicas, ou pelo menos, de interesse público, isto por exigência do princípio da destinação pública do dinheiro arrecadado mediante o exercício da tributação. Ora bem, quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-la para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da parafiscalidade. E, de modo mais ou menos invariável, o tributo assim cobrado ganha o nome de contribuição parafiscal.

---

16. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 194.

17. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. op. cit, p. 654.

18. Hipótese de Incidência Tributária. Malheiros, p. 166.

19. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros, p. 515

Paulo de Barros Carvalho<sup>20</sup> assegura que: “...não é de agora que advoga a tese de que as chamadas contribuições sociais têm natureza tributária. Vimo-las sempre como figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciando naquilo que nominamos de tipologia tributária no Brasil”.

Finalmente, em excelente estudo sobre os conselhos de fiscalização profissional, Luísa Hickel Gamba<sup>21</sup> reconhece a natureza tributária das contribuições, acentuando que:

...tais anuidades são prestações pecuniárias compulsórias, instituídas especificamente por algumas leis e criação do conselho ou, de maneira geral, pela Lei n. 6.694/82. Não constituem sanção de ato ilícito, mas são devidas em razão da simples sujeição à inscrição nos conselhos de fiscalização do exercício profissional. Por outro lado, sua cobrança, considerada a natureza jurídica autárquica dos conselhos, é realizada por pessoa de jurídica de direito público mediante atividade administrativa vinculada.

No julgamento da Representação n. 1.169-1, formulada pelo Procurador Geral da República a pedido de vários conselhos federais de fiscalização de profissões liberais,<sup>22</sup> sob a égide da Constituição anterior, o STF já pontificava:

Ainda aqui, atendendo-se a natureza jurídica das contribuições parafiscais que o art. 21, §2º, autorizou fossem criadas pela União no interesse das categorias profissionais, não se pode apodar de inconstitucional lei que manda dar a tais recursos de caráter público destinação condizente com o fim a que a Constituição quis vê-los aplicados.

É que não se pode hoje, à luz da mais autorizada doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, negar a natureza jurídica do tributo, atribuída as contribuições parafiscais. Essa caracterização defluiu hoje da exegese armada em torno do art. 21, § 2º da Carta, que confere à união competência para instituir e cobrar contribuições no interesse

---

20. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, p. 42.

21. *Conselhos de Fiscalização Profissional – Doutrina e Jurisprudência*. RT, p. 119.

22. *Inclusive do Conselho Federal de Corretores de Imóveis*.

das categorias profissionais. Tal cobrança, em forma de anualidades recebidas dos profissionais inscritos nos diversos conselhos, pode ser feito diretamente pelo Estado ou, como de hábito se faz, por delegação às autarquias constituídas para o fim de fiscalização da atividade profissional respectiva.

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal<sup>23</sup> reiterou sua posição no mesmo sentido, *in verbis*:

Constitucional. Administrativo. Entidades fiscalizadoras do exercício profissional. Conselho Federal de Odontologia: natureza autárquica. Lei n. 4.234, de 1964, art. 2º. Fiscalização por parte do Tribunal de Contas da União. Natureza autárquica do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Odontologia. Obrigatoriedade de prestar contas ao Tribunal de Contas da União. [...] As contribuições cobradas pelas autarquias responsáveis pela fiscalização do exercício profissional são contribuições para-fiscais, contribuições corporativas, com caráter tributário. CF, art. 149.<sup>24</sup>

Eis, portanto, os aspectos jurídicos mais importantes, a evidenciar a natureza tributária das contribuições profissionais.

## **6. Conselho regional de corretores de imóveis – Um exemplo de contribuição para-fiscal**

Retirando do art. 149 da Constituição o seu fundamento de validade, a União concebeu novos valores para as contribuições profissionais destinadas ao Conselho de Corretores de Imóveis, nos termos da Lei n. 10.795/03.

O tributo instituído denota um exemplo clássico de contribuição para-fiscal.

---

23. Decerto que não se pode olvidar o verdadeiro *leading case* decorrente da ADI nº 1717-6.

24. MS 21.797, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em: 09 de março de 2001, DJ de 18 de maio de 2001.

Decerto que a competência tributária, assim compreendida a aptidão para legislar sobre tributos, continua sendo titularizada pela União.

Contudo, por meio da Lei n. 6.530/78 (art. 16, VII, c/c art. 19), a união delegou aos Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis a atribuição de fiscalização, cobrança e arrecadação do tributo.

Neste contexto normativo, observa-se que os Conselhos Regionais figuram no pólo ativo da relação obrigacional, investidos de capacidade tributária ativa. Isto porque, sendo a competência tributária indelegável, o Código Tributário Nacional apenas autorizou a transferência da função administrativa,<sup>25</sup> a teor do art. 7º. Ademais, os Conselhos Regionais mantêm sob sua gestão o produto da arrecadação das contribuições profissionais, caracterizando, de logo, o fenômeno da parafiscalidade.

Esse signo – a *parafiscalidade* – ganhou notoriedade após ser utilizado no *Inventaire Schuman* em 1946, período em que se intensificou a presença do Estado na economia.

Com os efeitos gerados pelas Guerras (*déficit de habitação, emprego, alimentação, assistência médica*), surgiu a necessidade de obtenção de recursos financeiros para o custeio dessas finalidades, em caráter extraorçamentário. Assim, o Estado interveio em setores vitais da economia, criando entidades com personalidade jurídica própria e cobrando as exações dos destinatários da intervenção.

Em decorrência da descentralização financeira, a entidade parafiscal cuidava da gestão, direção e controle do produto auferido, endereçando-o aos fins a que se propunha.

As ideias até aqui realçadas acerca da parafiscalidade revestem-se de natureza financeira, servindo com inspiração para sua juridicização até os dias atuais.

---

25. “Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição”.

O substrato financeiro da parafiscalidade ingressa no cosmos jurídico-tributário após a eleição empreendida pelo legislador, do sujeito pretensor da obrigação tributária.

Importa para o Direito Tributário a identificação do critério pessoal (*sujeito ativo*) da hipótese de incidência. E esse reconhecimento vem a lume quando analisados os comandos constitucionais (*norma-padrão de incidência*) e legais incidentes sobre os tributos.

Em linhas pretéritas, já foi afirmado que a Constituição originalmente não cria tributos. A norma constitucional dirige-se aos entes políticos, atribuindo-lhes competência legislativa tributária. Não é despidendo corroborar que o exercício da competência tributária é serviente à lei. Melhor dizendo: a norma competencial possui *status* constitucional. No entanto, seu exercício acha-se vinculado à lei (*plano infraconstitucional*).

Embora a Constituição Federal já determine a finalidade a ser perseguida – isto é, sua afetação (financiar os conselhos de corretores de imóveis) –, a parafiscalidade somente opera no plano da legalidade.

É a lei que descreve a hipótese de incidência de todos os tributos, elencando os critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal.

Nesse último, há indicação expressa sobre a pessoa que figurará no pólo ativo da obrigação tributária. Note-se que o *munus* criado por lei em relação ao sujeito credor coincide com as notas iminentes à função arrecadatória e fiscalizadora.

O ente credor não se revela com aptidão para criar legislativamente os tributos. A tarefa legislativa é própria daquela que detém competência tributária (União). Logo, conclui-se que os **conceitos de competência tributária e capacidade tributária ativa são inconciliáveis**.

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico do sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à própria existência do tributo, situando-se no plano constitucio-

nal. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.<sup>26</sup>

Vê-se, pois, que os Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis caracterizam-se como entes parafiscais (autarquias federais). Dirigem sua cobrança (*administrativa e judicial*) às pessoas físicas e jurídicas que realizem a intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis.

Os ingressos não compõem o orçamento da União. Serão rubricados em orçamento próprio da entidade parafiscal, cabendo-lhe a gerência e administração dos recursos. Posteriormente, repassa 20% do montante arrecadado ao Conselho Federal.

## 2ª Parte

### O caso concreto

#### 7. A Lei n. 10.795/2003 e a Iniciativa Parlamentar

A Lei n. 10.795/03 foi originada no Poder Legislativo. A partir do Senado Federal, assumiu o número – PLS 236 de 2000, figurando como relator o Senador José Roberto Arruda. Foi sancionada em 05 de dezembro de 2003 pelo Vice-Presidente José Alencar Gomes da Silva, no exercício da Presidência, e publicada no Diário Oficial da União n. 238 em 08 de dezembro de 2003 (Pág. 00001).

Ao longo da história do Conselho Federal de Corretores de Imóveis, três leis disciplinaram e regulamentaram o exercício profissional, a saber: a) Lei n. 4.116/62; b) Lei n. 6.530/78; e c) Lei n. 10.795/03.

---

26. Paulo de Barros Carvalho. Curso, op. cit, p. 156.

Para a fiel compreensão deste estudo, torna-se necessário cotejar a Lei n. 6.530/78 com a Lei n. 10.795/03.

Observa-se, nesse sentido, que a Lei n. 10.795/03 introduziu duas alterações na Lei n. 6.530/78:

**Primus**, revogou o parágrafo único do art. 11.

**Secundus**, introduziu os parágrafos primeiro e segundo ao art. 16.

A matéria que é objeto da presente consulta refere-se ao conteúdo tratado no art. 16, §§ 1º e 2º, envolvendo dispositivos de natureza tributária.

Com a alteração legal, o art. 16 passou a ter a seguinte redação:

Art. 16. Compete ao Conselho Federal:

§1º. Na fixação do valor das anuidades referidas no inciso VII deste artigo, serão observados os seguintes limites máximos:

I – pessoa física ou firma individual: R\$ 285,00 (duzentos e oitenta e cinco reais);

II – pessoa jurídica, segundo o capital social:

a) até R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais): R\$ 570,00 (quinhentos e setenta reais);

b) de R\$ 25.001,00 (vinte e cinco mil e um reais) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais): R\$ 712,50 (setecentos e doze reais e cinqüenta centavos);

c) de R\$ 50.001,00 (cinqüenta mil e um reais) até R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil reais): R\$ 855,00 (oitocentos e cinqüenta e cinco reais);

d) de R\$ 75.001,00 (setenta e cinco mil e um reais) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais): R\$ 997,50 (novecentos e noventa e sete reais e cinqüenta centavos);

e) acima de R\$ 100.000,00 (cem mil reais): R\$ 1.140,00 (mil, cento e quarenta reais).

§ 2º Os valores correspondentes aos limites máximos estabelecidos no § 1º deste artigo serão corrigidos anualmente pelo índice oficial de preços ao consumidor.

A Lei n. 10.795/03 estabeleceu um valor para a cobrança da contribuição profissional do Cofeci, apontando um teto a servir como

referência para todos os Conselhos Regionais no País, relativamente a contribuintes pessoas físicas e jurídicas. Inegavelmente, alterou o valor do tributo, apresentando um novo perfil jurídico.

Indaga a consulente, pois, se o art. 1º da Lei n. 10.795/03, que alterou a redação do art. 16 da Lei n. 6.530/78, em face da matéria tributária disciplinada, ostentaria inconstitucionalidade formal por vício de iniciativa, já que a lei é oriunda do Poder Legislativo.

A resposta para a indagação reclama a exata compreensão do processo legislativo brasileiro, a teor do art. 59 da Constituição.

Na lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho,<sup>27</sup> o processo legislativo brasileiro apresenta as seguintes fases: “ uma fase *introdutória*, a iniciativa, uma fase *constitutiva*, que compreende a deliberação e a sanção, e a fase *complementar*, na qual se inscreve a promulgação e também a publicação”.

José Afonso da Silva<sup>28</sup> ensina que:

...a lei forma-se por meio de um processo formal, porque subordinado a formalidades previstas na Constituição e nos Regimentos Internos das Câmaras Legislativas, que se chama processo legislativo. Processo esse, que é um conjunto de atos preordenados que exatamente tem por escopo a criação de normas de direito positivo, vale dizer, a criação de lei. Esses atos são: a) iniciativa legislativa; b) emendas; c) votação; d) sanção e veto; e) promulgação e publicação. O modo como esses atos se realizam na dinâmica da elaboração legislativa é que se chama de procedimento legislativo.

A fase introdutória do processo legislativo diz respeito a iniciativa das leis. A iniciativa pode ser exclusiva ou concorrente. Será exclusiva ou singular, quando, sobre determinada matéria, apenas algum ou alguns legitimados puderem apresentar o respectivo projeto. Será concorrente ou plúrima quando a iniciativa pertencer a diversos legitimados con-

---

27. Do processo legislativo. Saraiva, p. 206.

28. Comentário Contextual à Constituição. Malheiros, p. 445.

comitantemente. É a iniciativa que vai condicionar em qual das Casas será cada uma das deliberações, a saber, a principal e a revisional.<sup>29</sup>

Parece-nos fora de propósito admitir que a Lei n. 10.795/03 seja de iniciativa exclusiva do Presidente da República. Ao inovar a ordem jurídica, fixando novos valores para as anuidades dos corretores de imóveis, envolvendo matéria genuinamente tributária, o Poder Legislativo atuou nos exatos limites e contornos previstos no art. 48 da Constituição.

Aliás, o art. 61, § 1º, II, *b*, da Lei Fundamental somente atrai a iniciativa exclusiva do Presidente da República, quando se tratar de matéria tributária própria dos territórios, *in verbis*:

Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

§ 1º - São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:  
II - disponham sobre:

b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;

Não é outra a posição do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSO LEGISLATIVO. MATÉRIA TRIBUTÁRIA: INICIATIVA LEGISLATIVA. I. – A CF/88 admite a iniciativa parlamentar na instauração do processo legislativo em tema de direito tributário. Impertinência da invocação do art. 61, § 1º, II, *b*, da C.F., que diz respeito exclusivamente aos Territórios Federais. II. - Precedentes do STF. III. - RE conhecido e provido. Agravo não provido.<sup>30</sup>

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Lei n. 7.616, de 03 de janeiro de 2002, do Estado de Mato Grosso. Prorrogação de prazo. – Improcede a alegação de que a lei estadual ora atacada, por dizer res-

---

29. TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, p. 820.

30. RE-AgR n. 309425/SP, Segunda Turma, Relator Min. Carlos Velloso, DJ de 19 de dezembro de 2002 PP-00118.

peito a matéria tributária, seria da iniciativa exclusiva do Chefe do Poder Executivo Estadual pela aplicação aos Estados do disposto, no tocante ao Presidente da República, no art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição, o qual seria aplicável aos Estados-membros. E improcede porque esse dispositivo diz respeito apenas à iniciativa exclusiva do Presidente da República no tocante às leis que versem matéria tributária e orçamentária dos TERRITÓRIOS. – Das duas alegações em que ainda se funda a inicial para sustentar a inconstitucionalidade, basta a segunda delas - a relativa à ofensa ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição Federal – para essa sustentação por sua relevância jurídica que decorre da jurisprudência desta Corte em vários precedentes referentes a ações diretas de inconstitucionalidade e relativos à instituição, por norma estadual, de isenções, não-incidência ou incidência parcial do ICMS, nos quais se deu pela procedência da alegação de infringência ao citado dispositivo constitucional. Precedentes do S.T.F. Liminar deferida, para suspender, *ex nunc*, a eficácia da Lei n. 7.616, de 03 de janeiro de 2002, do Estado de Mato Grosso.<sup>31</sup>

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Lei 11.712/01, do Estado de Santa Catarina. IPVA e multas de trânsito estaduais. Parcelamento. Lei de iniciativa parlamentar. Ausência de ofensa ao artigo 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal, pois as regras insertas nesse dispositivo se referem tão-somente a Territórios Federais, não sendo de observância obrigatória por parte dos Estados-membros. Precedentes: ADIns n.s 352/DF e 2.304/RS. Os artigos 5º, *caput*, e 150, II, da Carta Magna, instituidores dos princípios da igualdade e da isonomia tributária, não se encontram maculados pela Lei atacada, haja vista a simples concessão de parcelamento dos débitos do IPVA e de multas de trânsito. A Lei inquinada de inconstitucional não institui qualquer espécie de tributo, motivo pelo qual rejeita-se o argumento de violação ao art. 155, III, da Lei Maior. Medida liminar indeferida.<sup>32</sup>

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 02 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI N.

---

31. ADI-MC 2599/MT, Pleno, Relator Min. Moreira Alves, DJ de 13 de dezembro de 2002 p. 00059.

32. ADI-MC 2474/SC, Pleno, Relatora Min. Ellen Gracie, DJ de 02 de agosto de 2002 p. 00057.

223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O art. 155, § 2º, inciso XII, *g*, da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do art. 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei n. 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia.<sup>33</sup>

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA CAUTELAR. LEI N. 11.557, DE 19 DE SETEMBRO DE 2000, DO ESTADO DE SANTA CATARINA. CONCESSÃO DE ISENÇÃO DE ICMS PARA OS MEDICAMENTOS GENÉRICOS. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 61, § 1º, II, B; E 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Ato normativo que, instituindo isenção de ICMS sem a prévia e necessária edição de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, contraria o disposto no mencionado art. 155, § 2º, XII, *g*, do texto constitucional. Inaplicabilidade, no caso, da regra do art. 61, § 1º, II, *b*, da Carta da República, relativa à iniciativa legislativa reservada ao Presidente da República em relação, exclusivamente, à matéria tributária dos territórios. Medida cautelar deferida.<sup>34</sup>

---

33. ADI 286/RO, Pleno, Relator Min. Maurício Corrêa, DJ de 30 de agosto de 2002, p. 00060.

34. ADI-MC n. 2357/SC, Pleno, Relator o Min. Ilmar Galvão, DJ de 07 de novembro de 2003, p. 00081.

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Medida liminar. Lei n. 6.486, de 14 de dezembro de 2000, do Estado do Espírito Santo. – Rejeição das preliminares de falta de interesse de agir e de vedação da concessão de liminar com base na decisão tomada na ação declaratória de constitucionalidade n. 4. – No mérito, não tem relevância jurídica capaz de conduzir à suspensão da eficácia da Lei impugnada o fundamento da presente arguição relativo à pretendida invasão, pela Assembleia Legislativa Estadual, da iniciativa privativa do Chefe do Executivo prevista no artigo 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal, porquanto esta Corte (assim na Adimec 2.304, onde se citam como precedentes as Adin's - decisões liminares ou de mérito – 84, 352, 372, 724 e 2.072) tem salientado a inexistência, no processo legislativo, em geral, de reserva de iniciativa em favor do Executivo em matéria tributária, sendo que o disposto no art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal diz respeito exclusivamente aos Territórios Federais. Em conseqüência, o mesmo ocorre com a alegação, que resulta dessa pretendida iniciativa privativa, de que, por isso, seria também ofendido o princípio da independência e harmonia dos Poderes (art. 2º da Carta Magna Federal). Pedido de liminar indeferido.<sup>35</sup>

EMENTA: I. Processo legislativo: matéria tributária: inexistência de reserva de iniciativa do Executivo, sendo impertinente a invocação do art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição, que diz respeito exclusivamente aos Territórios Federais. II. Isenção e privilégio. III. Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar, em regra, descabida, se a lei impugnada tem caráter de simples autorização ao Poder Executivo, subordinada a sua utilização à edição de regulamento para a qual sequer se estabeleceu prazo: precedentes.<sup>36</sup>

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO QUE CONCLUIU PELA VALIDADE DE LEI ORGÂNICA MUNICIPAL QUE EXCLUIU DA COMPETÊNCIA DO PREFEITO A INICIATIVA DE LEI DE NATUREZA TRIBUTARIA. ALEGADA OFENSA AOS ARTS. 2., 59 E 69 DA CF. O ordenamento constitucional vigente não contém disposição que contemple a iniciativa exclusiva do Chefe do Poder

---

35. ADI-MC 2392/ES, Pleno, Relator o Min. Moreira Alves, DJ de 01 de agosto de 2003, p. 00100.

36. ADI-MC 2304/RS, Pleno, Relator o Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 15 de dezembro de 2000, p. 00061.

Executivo para o processo legislativo em matéria tributária. Agravo regimental improvido.<sup>37</sup>

Logo, não há inconstitucionalidade formal na Lei n. 10.795/03, em razão de *suposto* vício de iniciativa, porquanto inexistente reserva do Poder Executivo.

Ao oferecer novos valores à tributação, a lei instituidora da contribuição profissional destinada ao COFECI poderia ser objeto de iniciativa tanto do Poder Executivo quanto do Poder Legislativo.

## **8. A Legalidade Tributária e os elementos essenciais da obrigação: a contribuição profissional destinada ao Cofeci**

O Princípio da Legalidade encontra-se inserido no art. 150, I, da Constituição Federal (“É vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”). Assim, é possível analisá-lo numa perspectiva formal e material.

Do ponto de vista formal, a legalidade exige a interveniência do poder legislativo para a criação ou majoração de tributos. Entre nós, os tributos somente serão válidos caso sua instituição e majoração obedeçam estritamente aos ditames da legalidade.

Além disso, a reserva absoluta de lei tutela a esfera jurídica do contribuinte contra a atuação ilimitada ou acriteriosa do Estado.

Se, por um lado, a Constituição exige que os corretores de imóveis arquem com parcela de sua riqueza para os Conselhos; por outro, assegura que essa transferência ocorra tão somente com seu consentimento, expresso no veículo legislativo adequado (*no taxation without representation*).

Por meio do mecanismo legislativo, a criação ou majoração do tributo deixa de ser uma decorrência do poder do Estado para encontrar seu fundamento diretamente na Constituição. É exatamente nesse

---

37. AI-AgR 148496/SP, Primeira Turma, Relator o Min. Ilmar Galvão, DJ de 01 de dezembro de 1995, p. 41687.

patamar que estão vincadas as diretrizes a serem observadas pelo legislador. Como garantia relacionada ao contribuinte e como norma-princípio, cujo destinatário é o legislador, o postulado da legalidade imprime a tônica e o equilíbrio nas relações entre a União e os corretores de imóveis.

Por outro lado, a identificação do princípio da legalidade como reserva formal não esgota os questionamentos em torno da tributação, tendo em vista que cabe à lei descrever pormenorizadamente o *an* e o *quantum debeatur* da contribuição profissional.

Nessa hipótese, o princípio impõe que a lei tributária contenha a disciplina da matéria, de forma a dela derivarem os critérios de decisões de situações concretas.

Assim, somente a lei da pessoa política competente (união) deve tipificar taxativamente o tributo – sob pena de não tê-lo criado –, o que significa dizer que apenas ela deve descrever a materialidade da sua hipótese de incidência, a definição do seu sujeito passivo, a fixação de sua base de cálculo e alíquota. No Brasil, impossível importar solução de direito comparado, pois, sem estrita legalidade e tipicidade fechada, não se pode falar em tributação. Daí porque inconstitucional será cobrar tributo criado por lei que não contenha todos os elementos essenciais a figura, bem assim o sendo se a cobrança não encontrar nessa mesma lei a medida e o alcance concreto de sua pretensão arrecadatória.<sup>38</sup>

O princípio que consagra a reserva conteudística de lei tributária, também reconhecido por alguns autores como *tipicidade*,<sup>39</sup> constitui uma das manifestações da legalidade estrita.

Tipificar, nos ensinamentos de Misabel Derzi, é especificar e denotar o objeto, por meio de suas notas. Ora, ao inspirar-se no Texto Constitucional, o legislador seleciona todos os elementos essenciais do tributo, a exemplo da materialidade, alíquota, base de cálculo, sujeitos ativo e passivo, local e momento do fator gerador.

---

38. MALERBI, Diva. *Direitos Fundamentais dos Contribuintes*. São Paulo: RT, p. 165.

39. DERZI, Mizabel A. M. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 2008; Os Princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.

É necessário ratificar que a configuração do tributo ocorre no nível legislativo, porquanto a Constituição apenas outorga competência para sua criação, oferecendo previamente os *conteúdos* expressos na regra-padrão de incidência tributária ou sua *finalidade relevante*.

Como a tarefa de conceber o tributo é própria do legislador, pretendeu a Constituição excluir de sua configuração atos que importem no poder normativo da administração, ao atribuir um grau ou margem de liberdade apreciativa ou decisória.

Aqui jaz o significado do princípio da legalidade sob o prisma formal e material.

Deve-se a Paulo de Barros Carvalho a separação e descrição analítica de todos os critérios essenciais da obrigação tributária. Ao percorrer a intimidade da *lei* tributária, divisou os critérios material, temporal, pessoal, quantitativo e espacial como atributos inafastáveis para a configuração do tributo.

Segundo o Professor da PUC/SP e da USP, o critério material diz respeito ao núcleo do tributo, revelado por um comportamento do contribuinte (*imposto*) ou por atuação do Estado (*taxa e contribuição de melhoria*). Em termos sintéticos, o critério material das contribuições profissionais está consubstanciado na fiscalização das profissões regulamentadas por lei.

É inegável que os conselhos profissionais atuam em nome da União, porquanto há interesse jurídico em velar e disciplinar o exercício da profissão de corretor de imóveis.

Deve-se ponderar, ainda, que os atos de fiscalização das profissões regulamentadas realizadas pelos conselhos encerram verdadeiros poderes de polícia. Apesar de ser exercido por delegação do poder público, os conselhos disciplinam a liberdade no exercício das profissões, remunerando-se por meio do tributo.

Já o critério temporal alude ao momento da ocorrência do fato jurídico tributário. Aqui será identificado um fator de tempo, permitindo reconhecer o instante do acontecimento típico. Normalmente, em se tratando de contribuições profissionais, há designação de um

dia (01 de janeiro de cada exercício financeiro) para configurar-se validamente o fato jurídico.

O *locus* de ocorrência do fato jurídico tributário é descrito pelo critério espacial. Nas contribuições profissionais coincide com o âmbito de vigência territorial da lei instituidora do tributo.

Os sujeitos da relação tributária são assinalados pelo critério pessoal, designando os pólos ativo (credor) e passivo (contribuinte ou responsável).

Os sujeitos pretenses da obrigação tributária são os Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis (autarquias federais).

Os devedores da obrigação tributária são os corretores de imóveis, firmas individuais ou empresas.

Deve-se enfatizar que a lei poderá eleger como contribuintes apenas os profissionais vinculados aos conselhos. Não teria sentido cobrar o tributo de profissionais licenciados ou que não mais exerçam a profissão. Há necessidade da presença do liame que una a entidade ao profissional.

Por último, o critério quantitativo é visualizado pela conjugação da base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo exprime o critério de mensuração econômica do tributo.

Para Paulo de Barros Carvalho, retrata uma medida que dimensiona o aspecto material da hipótese de incidência, apresentando três funções: a) medir as reais proporções do fato; b) compor a específica determinação da dívida; c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.<sup>40</sup>

A alíquota refere-se à fração que, ao incidir sobre a base de cálculo, oferece-nos o respectivo *quantum debeatur*.

Ao tomarmos por empréstimo o modelo proposto por Paulo de Barros Carvalho e aplicarmos às contribuições profissionais, decomporíamos o tributo da seguinte forma:

---

40. Curso. op. cit, p. 322-333.

- a) *Critério material*: exercício do poder de polícia dos Conselhos de Corretores de Imóveis;
- b) *Critério temporal*: 1º de Janeiro de cada exercício financeiro;
- c) *Critério espacial*: o território nacional;
- d) *Critério pessoal*: ativo – Conselhos Regionais; passivo – corretores de imóvel (pessoa física e jurídica);
- e) *Critério quantitativo* (Base de cálculo e alíquota): não possui.

A contribuição profissional instituída pelas Leis n. 6.530/78 com as alterações decorrentes da Lei n. 10.795/03 não possui base de cálculo e alíquota. Em rigor, apresenta-se normativamente sob a forma de um tributo fixo, tema que será abordado no próximo tópico.

## **9. A contribuição profissional como tributo fixo. Aparente violação a Legalidade. A Função das Resoluções do Cofeci**

Tem a doutrina por assentado que a divisão dos tributos em fixos e variáveis decorre da possibilidade de constatação, na própria lei, do valor da dívida tributária, relativamente aos primeiros, e da necessidade de mensuração de cada fato, em relação aos segundos. Dito de outra forma, a intensidade do comportamento humano é passível de mensuração nas hipóteses em que o tributo encontra guarida no rol das variáveis (ou avaliáveis). Essa intenção não é graduada quando o legislador, em solução simplista, estabelece uma quantia fixa como objeto da prestação jurídica.<sup>41</sup>

Sobre representar uma técnica de tributação, os tributos fixos apresentam uma compostura em que há uma integração entre a base de cálculo e alíquota, originando uma nova equação financeira. O poder tributante, mediante lei, estabelece e pré-determina o valor do tributo, olvidando a ligação entre a base de cálculo e as alíquotas.

Já afirmamos que a contribuição profissional, instituída pela Lei n. 6.530/78, com as alterações da Lei n. 10.795/03, destinada ao cus-

---

41. BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais*. Max Limonad, p. 39.

teio e manutenção dos conselhos de corretores de imóveis, guarda a característica de um tributo fixo.

No art. 16, § 1º, I, a norma indica como contribuintes as pessoas físicas ou as firmas individuais, sujeitando-as ao valor máximo correspondente a R\$ 285,00 anuais.

Ao analisarmos os elementos constitutivos da obrigação tributária, vimos que há tributos sem base de cálculo e alíquotas. Isto porque, a exemplo desse caso concreto, o *quantum debeat* vem assinalado expressa e previamente na lei tributária. Aliás, contribuições profissionais que reúnam esses aspectos também são denominadas de tributos *per capita*, dado o valor individualizado da prestação tributária:

Só se pode cogitar de base de cálculo nos tributos variáveis, nos quais é imprescindível a concreta investigação quantitativa de cada fato tributário, à luz do critério genérico de mensuração previsto em lei.<sup>42</sup>

No que concerne as pessoas jurídicas, o art. 16, §1º, II concebeu uma tributação diferenciada, introduzindo um critério jurídico para viabilizar uma variação no valor do tributo.

É bem verdade que continua sendo um tributo fixo. Contudo, a depender do valor do capital social, seu *quantum* oscilará entre R\$ 570,00 a R\$ 1.140,00.

Não se pode admitir que o capital social seja reconhecido como uma medida de valor ou que corresponda à base de cálculo para a incidência da contribuição profissional. Absolutamente!

O capital social jamais poderá figurar como base mensuradora das contribuições profissionais. Cuida-se apenas de um fator que autoriza a graduação do montante tributário, mantendo incólume os limites dentro de cada faixa de incidência.

No julgamento do RE n. 177.835/PE, oportunidade em que se julgava a constitucionalidade da taxa cobrada pela Comissão de Va-

---

42. BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais*. Max Limonad, p. 39.

lores Mobiliários – CVM, que também variava de acordo com o patrimônio líquido, o Ministro Carlos Mário Velloso acentuava que:

...o que a lei procura realizar, com a variação do valor da taxa, em função do patrimônio líquido da empresa é o princípio da capacidade contributiva – CF, art. 145, § 1º. Esse dispositivo constitucional diz respeito aos impostos, é certo. Não há impedimento, entretanto, na tentativa de aplicá-lo relativamente às taxas, principalmente quando se tem taxa de polícia, isto é, taxa que tem como fato gerador o poder de polícia.

De igual modo, o Ministro Gilmar Mendes, apreciando a ADI n. 453/DF, advertia o seguinte:

A flutuação dos valores cobrados deriva da amplitude do patrimônio líquido do contribuinte, o que identifica uma maior necessidade de fiscalização. Em outras palavras, na medida em que maior o patrimônio líquido do fiscalizado, e conseqüentemente maior a taxa cobrada, evidencia-se uma também maior necessidade do exercício do poder de fiscalização.

Em passagem lapidar, o Supremo Tribunal Federal,<sup>43</sup> sob a relatoria do Ministro Celso de Mello, anunciou que:

...o patrimônio líquido das empresas – que figura, meramente, como critério destinado a classificar os contribuintes por faixas, de acordo com o seu porte e capacidade contributiva, ficando estipulado, para cada faixa, um valor fixo – não constitui base de cálculo da referida taxa de fiscalização, servindo, unicamente, como elemento informativo do *quantum* a ser pago, quando da aplicação da tabela prevista na própria lei...

*In casu*, por se tratar de um gravame fixo,<sup>44</sup> os valores cobrados dos corretores de imóveis atuam como verdadeiro teto de tributação.

---

43. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 216.259-1/CE.

44. O STF reconhece a constitucionalidade dos tributos fixos. Vide: ADI 453; RE 198868/DF; 177835/PE; ADI-MC 1948/RS.

Não sem razão, o § 1º, do art. 16 da Lei n. 6.530/78 aludir que o Conselho Federal, ao fixar o valor das anuidades nos moldes do inciso VII deste mesmo artigo, observará os seguintes *limites máximos*.

Portanto, um corretor de imóveis (*pessoa física*) no Brasil pagará uma contribuição profissional cujo valor obedeça até R\$ 285,00. Já uma corretora de imóveis com capital social equivalente a R\$ 200.000,00 se sujeitará ao valor máximo de R\$ 1.140,00.<sup>45</sup>

Dentro de cada faixa de incidência, os valores apresentam-se como teto ou como parâmetro máximo de tributação.

Entretanto, essa sorte de ideias conduzem-nos a refletir sobre o disposto no art.16, VII (“Cabe ao Conselho Federal...*fixar* as multas, *anuidades* e emolumentos devidos aos conselhos regionais”).

Numa exegese literal e descomprometida com o sistema jurídico, poder-se-ia admitir que o Conselho Federal de Corretores de Imóveis detinha competência tributária para fixar suas anuidades, isto é, gozava de poderes legislativos para criar tributos.

Não pensamos que seja assim!

De fato, o signo *fixar* previsto no art. 16, VII, da Lei n. 6.530/78 não mantém identidade de conteúdo como o signo *instituir*, previsto nos arts. 145, 148, 149, 153, 154, 155 e 156 da Constituição.

Em nosso sentir, o verbo *instituir* sugere a idéia de fundar, inventar, criar, dar existência jurídica ao tributo.

Assim, instituir contribuições profissionais significa inovar a ordem jurídica, criando direitos e obrigações para os corretores de imóveis em matéria tributária, sob a competência privativa da União.

Ora, permitir que os conselhos profissionais instituam suas anuidades, representa ilegítima antinomia ao postulado da estrita legalidade, porquanto a competência tributária seria deslocada para o ente desprovido de prerrogativas jurídicas previstas constitucionalmente.

É válido destacar que uma das características mais marcantes da competência tributária é a indelegabilidade. Para Roque Carrazza:

---

45. Evidentemente que estes valores serão atualizados anualmente pelo índice oficial de preços ao consumidor.

...o titular de uma competência, seja ela qual for, inclusive a tributária, não a pode transferir, quer no todo, quer em parte, ainda que por meio de lei [...] A indelegabilidade reforça a noção de que a competência tributária não é patrimônio absoluto da pessoa política que a titulariza. Esta pode exercitá-la, ou seja, criar o tributo, mas não tem a total disponibilidade sobre ela.<sup>46</sup>

Com as alterações introduzidas pela Lei n. 10.795/03, carece de sentido jurídico supor que o signo “fixar”, estampado no art. 16, VII, significaria o mesmo que ter competência tributária.

Em primeiro lugar porque, se a criação do tributo depende de lei, a contribuição profissional e todos os seus elementos constitutivos já foram por ela descritos. Aqui, o Conselho Federal de Corretores de Imóveis, por ato *infra legem*, jamais poderá introduzir matéria (tributária) nova, não prevista em lei.

Além disso, no que pertine a quantificação da contribuição profissional, seu valor já veio assentado na própria lei, daí sua característica de tributo fixo. É dizer: seu *quantum debeat* igualmente já veio expresso na lei. E mais, balizando como limite máximo a cobrança pelos conselhos regionais.

Em segundo lugar, porque o sentido e alcance do signo “fixar” é restrito. Se na Lei n. 6.530/78 encontramos o valor da contribuição profissional como limite máximo, a competência do Conselho Federal reside tão somente em fixar o valor anual, dentro da moldura econômica, acrescido da devida atualização. Assim, longe de revelar uma competência tributária, as atribuições do Conselho Federal de Corretor de Imóveis (*caput*, art. 16) coincidem com a função administrativa de arbitrar nacionalmente os valores máximos mediante a edição de resolução.

Assim, não é inconstitucional – *por violar a legalidade tributária* – uma resolução do Cofeci que fixa os valores das contribuições profissionais para pessoas físicas e jurídicas dentro do patamar econômico (*máximo*) previsto no art. 16, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.795/03.

---

46. Curso...Op. cit., p. 383-90.

Tampouco padecerá do mesmo vício a resolução que atualizar o valor do tributo nos exatos limites fixados pelo fator de correção.

Diversamente, a resolução não se compatibilizará com o sistema tributário se os valores fixados ultrapassarem os limites máximos previstos em lei, usurpando competência que é inerente a atividade legislativa. Na hipótese, o Cofeci estaria inovando a ordem jurídica tributária.

Reiterando!

De acordo com o art. 16, VII, da Lei n. 6.530/78, cabe ao Conselho Federal fixar, obedecidos os limites máximos previstos em lei, os valores das contribuições do meio de Resolução.

Isto não significa que os valores das contribuições profissionais em todo o Brasil sejam unificados. A função do Cofeci reside em fixar um teto de valor, previamente demarcado pela Lei n. 10.795/03.

Não há óbice jurídico, portanto, na fixação de valores de contribuições profissionais em medida *aquém* do teto legal. Assim, poderão os Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis diminuir – *por ato próprio* – o valor do tributo, coexistindo valores diferenciados no País.

Entre os Conselhos Federal e Regional há um nexos federativo em que o produto da arrecadação é repassada e transferida sob o patamar de 20%.

Nesse sentido, a resolução editada pelo Conselho Federal fixando o valor máximo para cada exercício financeiro não vincula os Conselhos Regionais. Seu papel consiste apenas em firmar um teto que poderá ou não ser seguido pelos Conselhos Regionais. Contudo, jamais poderá perpassar os comandos legais, tampouco o das Resoluções editadas pelo Cofeci.

Em suma, trata-se de aparente violação a legalidade tributária.

## **10. Necessidade de interpretação conforme à Constituição**

A interpretação conforme à Constituição consiste em princípio no qual o julgador elege um dos sentidos (exegéticos) da norma jurídica, por revelar-se mais fiel e harmônico ao modelo constitucional, em detrimento de outras interpretações também possíveis.

Haurido da experiência jurídica americana, em que predomina a presunção de constitucionalidade das leis e atos do poder público, o Brasil incorporou a ideia na qual compete ao juiz, na dúvida, pugnar pela constitucionalidade, bem como, no caso de duas interpretações possíveis, optar por aquela que demonstre conformidade ao Texto Constitucional. Daí ser usualmente empregada a mensagem de Cooley: *The court, if possible, must give the statute such a construction as will enable it to have effect.*

Entretanto, o emprego da interpretação conforme à Constituição foi desenvolvido e aprimorado pelo Tribunal Constitucional Alemão. Gilmar Ferreira Mendes aponta que essa modalidade decisória:

...adquiriu peculiar significado na jurisprudência do Tribunal graças à sua flexibilidade, que permite uma renúncia ao formalismo jurídico em nome da ideia de justiça material e da segurança jurídica [...] Não raro afirma a Corte Constitucional a compatibilidade de uma lei com a Constituição, procedendo à exclusão das possibilidades de interpretação consideradas inconstitucionais.<sup>47</sup>

Para Celso Bastos:

...pela interpretação conforme à Constituição, uma lei não deve ser declarada nula quando seja passível de uma interpretação que a coloque em plena sintonia com o conjunto normativo-constitucional. Quando uma norma constitucional apresentar dúvidas em relação ao seu exato significado, deve dar-se preferência a interpretação que lhe coloque em conformidade com os preceitos constitucionais. Isto nada mais é do que a aplicação do princípio da supremacia da constituição dentro de um determinado ordenamento jurídico, aliado ao princípio de que, sempre que possível, uma regra deve ser compreendida de forma a ser dotada de eficácia, só devendo declarar-se sua inconstitucionalidade com última *ratio*.<sup>48</sup>

---

47. *Jurisdição Constitucional*. São Paulo: Saraiva, p. 222.

48. *Hermenêutica e interpretação Constitucional*. São Paulo: RCS, 2002, p. 167.

Com o fito de melhor explicitar o tema, torna-se necessário decompor o processo de interpretação conforme à Constituição, nestes termos:

1. Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita;
2. Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura do seu texto;
3. Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziriam a resultado contrastante com a Constituição;
4. Por via de consequência, a interpretação conforme à Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal.<sup>49</sup>

Diverge a doutrina quanto ao fundamento da interpretação conforme à Constituição. Konrad Hesse<sup>50</sup> a retira do princípio da unidade da ordem jurídica, porquanto concebe as normas constitucionais como fundantes, situadas no plano superior do escalonamento normativo.

Em Portugal, Jorge Miranda encontra justificativa em nome do primado da economia do ordenamento ou do máximo aproveitamento dos atos jurídicos.<sup>51</sup>

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a interpretação conforme à Constituição, quando firmada no controle direto ou abstrato das normas, equivale a declaração de nulidade parcial sem redução de texto.<sup>52</sup>

---

49. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, p. 175.

50. *La interpretación constitucional*, p. 65.

51. *Manual de Direito Constitucional*, p. 233.

52. Ao relatar a Representação n. 1.417, o Ministro Moreira Alves proferiu o voto no seguinte sentido: “Ao declarar a inconstitucionalidade de uma lei em tese, o Tribunal – em sua função de Corte Constitucional – atua como um legislador negativo, porquanto como salienta Ritterspach *Legge sul Tribunale Costituzionale della Repubblica Federale di Germania* (Só uma sentença que

Deve-se enfatizar que o corpo do texto mantém-se incólume e íntegro, apenas se aplicando a orientação e o sentido determinado pelo Tribunal. Assim, ao incorporar o resultado da interpretação na parte dispositiva da decisão, o STF declara a ação julgada procedente em parte.

Evidentemente que a interpretação conforme à Constituição encontra limites. Isto porque não pode o aplicador da lei distorcer e modificar seu sentido literal, com o propósito de aplicar a interpretação conforme.

Não se deve conferir a uma lei com sentido inequívoco uma significação contrária. Portanto, é apenas admissível se não configurar violência contra a expressão literal do texto e não alterar o significado do texto normativo, com mudança radical da própria concepção original do legislador.<sup>53</sup>

Nesse caso, a relação entre o disposto no art. 16, VII da Lei n. 10.795/03 e o art.150, I, da Constituição Federal é de inteira pertinencialidade.

Quanto ao Princípio da Legalidade, sua aplicação permanece inalterada e íntegra, especialmente porque a Lei n. 10.795/03 descreveu todos os elementos constitutivos da obrigação tributária. Ademais, fixou valores que servem como referência máxima para todo o País, instituindo um tipo de tributo considerado como fixo, visto que sua expressão econômica já veio estabelecida no âmbito legal. Portanto, preservados a forma e o conteúdo legal, seja na instituição ou majoração de contribuições profissionais.

---

declara nula uma lei a elimina do ordenamento jurídico: tem, assim, o mesmo efeito que obteria o legislador com a ab-rogação; a Corte Constitucional Federal opera, nesse caso, como um legislador negativo). O mesmo ocorre quando Corte dessa natureza, aplicando a interpretação conforme à Constituição, declara constitucional uma lei com a interpretação que a compatibiliza com a Carta magna, pois, nessa hipótese, há uma modalidade de inconstitucionalidade parcial (a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto), o que implica dizer que o Tribunal Constitucional elimina – e atua, portanto, como legislador negativo – as interpretações por ela admitidas, mas inconciliáveis com a Constituição. Porém, interpretação fixada, como única admissível pelo Tribunal Constitucional, não pode contrariar o sentido da norma inclusive decorrente de sua gênese legislativa inequívoca, porque não pode Corte dessa natureza atuar como legislador positivo ou seja, o que cria norma nova”.

53. *Jurisdição Constitucional*. São Paulo: Saraiva, p. 224-71.

No que tange a Resolução, sua edição continua sendo sujeita e condicionada aos patamares contidos na lei. Não é outra a interpretação, senão a de confinar a resolução aos estritos limites da legalidade, atuando *secundum legem*.

Dentro de um quadro de possíveis interpretações, não se justifica atribuir ao vocábulo *fixar* (art. 16, VII) significado idêntico ao de *instituir*, sobretudo em se tratando de tributos fixos, cujo valor não pode ser alterado por atos *infra legem*.

## Resposta aos quesistos

Em face do exposto, passaremos a responder os quesistos objetivamente. Para maior clareza, iremos reproduzi-los:

1. O art. 16, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.795/03 instituiu novos valores das anuidades cobradas pelos Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis. Como se originou no Poder Legislativo, a lei ostentaria inconstitucionalidade formal por vício de iniciativa, violando o art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal?

**Resposta:** Não. A Lei n. 10.795/03 não contém inconstitucionalidade formal. Isto porque não se aplica o disposto no art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição, porquanto a iniciativa privativa do Presidente da República refere-se apenas a matéria tributária inerente aos territórios.

2. Em face da alteração legislativa introduzida pela Lei n. 10.795/03, o art. 16, VII, da Lei n. 6.530/78 implicaria em delegação de competência tributária, ensejando mais uma inconstitucionalidade?

**Resposta:** Não. Submetendo o art. 16, VII, da Lei n. 6.530/78 a interpretação conforme à Constituição, observa-se que o signo “fixar” não significa instituir tributos, a exemplo do previsto nos arts. 153, 155, 156, 148, 149 da Constituição Federal. Antes, por se tratar de um tributo fixo – *sem base de cálculo e alíquota* – a lei já estabeleceu previamente o valor do *quantum debeatur*. Portanto, não há delegação de competên-

cia tributária, uma vez que a aptidão para legislar continua sendo da União (art. 149), cabendo à Resolução do Cofeci fixar a contribuição profissional, obedecidos os limites máximos previstos em lei.

- 3) Nessa hipótese, restaria configurada violação ao Princípio da Legalidade Tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal?

**Resposta:** Não. O princípio da Legalidade mantém-se intocável, mormente porque a Resolução do Cofeci somente poderá majorar a contribuição profissional, além de atualizar monetariamente o *quantum debeat*, desde que não ultrapasse os limites máximos previstos em lei.

É o parecer.

S.M.J

João Pessoa, 05 de março de 2008.

**CONTABILIZAÇÃO DE PENDÊNCIAS JUDICIAIS  
TRIBUTÁRIAS PELO SISTEMA UNIMED. OPÇÃO  
DE REGISTRO CONTÁBIL INSTITUÍDA PELA  
INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 20/08 DA AGÊNCIA  
NACIONAL DE SAÚDE. RESPONSABILIDADE DOS  
COOPERADOS EM FACE DA IN N. 20/08, DA LEI  
N. 5.764/71 E DO CÓDIGO CIVIL. INTELIGÊNCIA  
DOS EFEITOS DA IN. N. 20/08 DA ANS SOBRE O  
SISTEMA. PARECER.**

**Ives Gandra da Silva Martins**

**CONSULTA**

Formula-me a Unimed paulistana, por intermédio de seu eminente advogado Dr. Jarbas Machioni, a seguinte consulta:

1. Tenha a gentileza, sucintamente, de descrever o sistema adotado pela IN 20 da Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS e apontar as principais consequências jurídicas, se for adotada a técnica contábil ali prevista.
2. Considerando a situação do sistema Unimed de cooperativa de trabalho médico e o existente enfrentamento das questões tributárias e previdenciárias nos tribunais, bem como as exigências formuladas pela ANS em relação a provisionamento contábil, seria aconselhável, para evitar novo litígio com o órgão regulador e os riscos consequentes, adotar a sistemática prevista na IN 20, ou ela traria algum grave prejuízo à cooperativa e/ou seus associados?
2. Adotar a técnica contábil nos balanços e documentos contábeis, conforme permitida pela IN 20 da ANS, implicará em reconhecimento ou confissão da dívida tributária e previdenciária ora em discussão no Poder Judiciário, ou poderia, de alguma outra forma, implicar em

seu reconhecimento ou confissão por parte da cooperativa ou por parte dos cooperados?

3. Ainda, se adotada a fórmula de lançamentos contábeis prevista na IN 20, poderia esse fato implicar em alguma renúncia ou prejuízo à ampla defesa, teses jurídicas sobre exigibilidade ou valores do tributos e contribuições?

4. Caso a Assembleia Geral autorize e aprove balanços e demais demonstrações financeiras e contábeis, tomando as providências de lançamento e de documentos exigidas na IN 20 da ANS, esse fato implicaria agravamento ou modificação ou da responsabilidade atualmente prevista em lei pelos cooperados diante de passivo da cooperativa Unimed, ou ela ainda permanece exatamente como prevê a legislação em vigor?

## RESPOSTA

Tem-se discutido, nos últimos anos, o perfil jurídico das cooperativas de serviço, em face do Sistema Tributário Nacional, à luz não só da Lei n. 5.764/71, como do Código Civil e da Constituição Federal, debate esse que se transferiu para o Poder Judiciário e que, após decisões contrárias à interpretação da maioria esmagadora dos doutrinadores, a qual excluía o sistema da tributação, começa, agora, esse Poder, a reverter tal entendimento, a partir de manifestação da eminente Ministra Eliana Calmon sobre o papel das cooperativas de serviço.<sup>1</sup>

Consoante noticiado pelo jornal *Valor*, Sua Exa., reformulando posicionamento anterior quanto à interpretação do art. 79 da Lei de Cooperativas, teria afirmado, sensibilizada pelos argumentos apresentados pelo Ministro Luiz Fux quanto às cooperativas de trabalho, que:

---

1. Paulo de Barros Carvalho explica: "As sociedades cooperativas não são sociedades comerciais, a despeito do seu fundamento econômico e da sua atividade de mediação.

O característico fundamental neste tipo de sociedade é a cooperação, com o objetivo de trazer para os cooperados as vantagens que terceiros obteriam se os interessados não 'se cooperassem'.

Assim, constituem-se cooperativas de produção, com vistas a diminuir o custo desta, oferecendo maior proveito aos produtores cooperados; constituem-se cooperativas de consumo, que buscam eliminar os intermediários, propiciando melhores preços aos consumidores cooperados; constituem-se cooperativas de crédito com a finalidade de obterem-se financiamentos a menor custo, etc." (*Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1978, v. 20, p. 412).

Fiz um reestudo com base no precedente de Luiz Fux, que foi um grito em favor das cooperativas de trabalho.<sup>2</sup>

Declarou ainda que a Lei do Cooperativismo “velha e acanhada”,<sup>3</sup> acrescentando:

O governo teima em não publicar essa lei complementar. Faz isso, em primeiro lugar, por entender que haveria uma redução de arrecadação, e em segundo lugar, por preocupação com o princípio da isonomia das cooperativas em relação às outras sociedade.<sup>4</sup>

Sobre o art. 79, que define os atos cooperativos, esclarece:

Não faz sentido que o produtor de leite venda só para outro cooperado ou que o médico atenda só a outro médico.<sup>5</sup>

Por sua vez o jornal acrescenta:

Ela propôs um conceito de ato cooperativo como todo aquele que viabiliza o funcionamento da cooperativa, interpretação que se distancia do art. 79. Pelo voto da ministra, não há incidência tributária sobre os atos nessa nova definição.

A mudança de conceito pode servir para ressuscitar as cooperativas de trabalho, que minguaram nos últimos anos devido à tributação...<sup>6</sup>

concluindo:

De quase três mil cooperativas operando em 2002, restaram hoje 1,8 mil, segundo dados da Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB).<sup>7</sup>

---

2. *Valor*, 10 dez. 2008, p. E2.

3. *Valor*, 10 dez. 2008, p. E2.

4. *Valor*, 10 dez. 2008, p. E2.

5. *Valor*, 10 dez. 2008, p. E2.

6. *Valor*, 10 dez. 2008, p. E2.

7. *Valor*, 10 dez. 2008, p. E2.

De rigor, não teria, realmente, sentido que o ato cooperativo, previsto na Constituição Federal como merecedor de um tratamento mais favorável que o ato mercantil, tivesse tratamento mais oneroso. É que, tributado o ato cooperativo, isso acarretaria uma dupla incidência para o cooperado: aquela sobre a prestação de seu próprio serviço e uma segunda, sobre o mesmo serviço, pelo encaminhamento do cliente da cooperativa para o médico.

Ter-se-ia um benefício às avessas, algo que não faria homenagem à inteligência do constituinte, que, ao pretender beneficiar o ato cooperativo, estaria impondo à atuação das cooperativas de serviço não um tratamento preferencial, mas uma tributação mais onerosa.<sup>8</sup>

Os Ministros Luiz Fux e Eliana Calmon, portanto, sinalizam, nitidamente, uma alteração de inteligência do dispositivo, na linha da maioria esmagadora dos juristas que se posicionaram sobre a matéria, reavivando a legítima esperança de que o Poder Judiciário esteja em vias de assegurar a efetividade do tratamento fiscal privilegiado previsto na Lei Suprema.

Tem sido esse, de rigor, também o meu entendimento, não só sobre as sociedades cooperativas, como sobre o ato cooperativo.

Reza o art. 5º da Lei das Sociedades Cooperativas (5.764, de 16 de dezembro de 1971) o seguinte:

---

8. Celso Bastos comenta o § 2º do art. 174, dizendo: “O estímulo ao cooperativismo encontra inspiração muito visível nas Constituições portuguesa e espanhola. Tal como na nossa, o que ali se procura é fomentar essa modalidade associativa, que apresenta, sem dúvida nenhuma, um grande alcance social, quando levada a efeito, debaixo de um autêntico espírito cooperativo.

No entanto, o Estado não pode impor essa modalidade de organização. Gomes Canotilho e Vital Moreira fazem excelente observação em torno deste ponto: ‘O Estado está obrigado a estimular e a apoiar a criação de cooperativas, bem como a sua actividade, mas não pode impô-las nem tutelá-las. Para que esta obrigação estadual não vá de encontro à liberdade de constituir cooperativas e ao direito destas de prosseguirem livremente suas actividades, os estímulos e apoios do Estado não podem traduzir-se em formas de ingerência na Constituição ou na vida das cooperativas e devem pautar-se pelos princípios de igualdade, da imparcialidade e da não discriminação. Constitucionalmente, pode (e deve) haver um cooperativismo de Estado’ (*Constituição da República Portuguesa anotada*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, v. I, p. 414)” (*Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, v. 7, p. 101-103).

As sociedades cooperativas poderão adotar por *objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade*, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão “cooperativa” em sua denominação.<sup>9</sup> [grifos meus]

A primeira disposição contida na norma enuncia, claramente, que pode ser objeto social da cooperativa qualquer gênero de serviço, operação ou atividade. Vale dizer, nenhum objeto lícito de atividade econômica é de se excluir à formatação das cooperativas.

Onde não distingue a lei, ao intérprete não cabe distinguir. Desde que não ilícita, portanto, qualquer atividade de densidade econômica pode ser objeto social de uma cooperativa.

O segundo aspecto é que o escopo da cooperativa é exclusivo. Vale dizer, atuação da cooperativa é sempre em prol dos cooperados, sendo albergadora daquelas atividades próprias das relações econômicas. A exclusividade diz respeito, como é óbvio, apenas à partilha dos benefícios entre os cooperados, visto que não há possibilidade de todas as operações concernentes ao objeto social serem praticadas exclusivamente com os cooperados. Até mesmo nas cooperativas de consumo, os bens, que são disponibilizados aos cooperados, são adquiridos de terceiros, o mais das vezes, não cooperados.<sup>10</sup>

O terceiro elemento, de natureza formal, é que tais entidades devem ostentar, em sua denominação, a expressão “cooperativa”.

---

9. Pinto Ferreira comenta o art. 174, § 2º, dizendo: “ESTÍMULO AO COOPERATIVISMO. O cooperativismo constitui uma forma de ajuda mútua dos seus integrantes, a fim de evitar custos de consumo, produção e crédito em favor de pessoas estranhas aos associados. *Objetiva valorizar o homem, bem como aumentar a produtividade econômica, como um acelerador e multiplicador do desenvolvimento econômico.* Objetiva ainda suprir de bens e serviços os seus membros, bem como promover uma programação social e educativa (V. comentários ao art. 187, VI)” (*Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1994, v. 6, p. 359 – grifos meus).

10. Maria Helena Diniz assim conforma a cooperativa de consumo: “COOPERATIVA DE CONSUMO. Direito civil. É aquela que compra produtos por atacado a fim de revendê-los a seus associados, para consumo pessoal ou domiciliar, a preço de custo, acrescido de pequena porcentagem para as despesas, repartindo entre aqueles os razoáveis lucros anuais verificados pelo balanço” (*Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 1, p. 886).

O objeto social das cooperativas, à evidência, perfila o das próprias sociedades, de vez que, pelo art. 3º da Lei n. 5.764/71, estão essas entidades assim esculpidas:

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o *exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.*  
[grifos meus]

Ainda aqui, idêntico espírito ofertam os elementos que compõem os contornos do desenho legislativo, em tríplice enunciado.

No primeiro deles, os cooperados, ou seja, as pessoas que assinam o contrato instituidor da entidade, obrigam-se a contribuir, reciprocamente, com bens e serviços, para o exercício de uma atividade econômica. Este primeiro requisito não diferencia a formação de uma cooperativa da de qualquer outra sociedade ou instituição.

O segundo, por sua vez, reduz o âmbito das semelhanças, eliminando todas as associações beneméritas, visto que as características da entidade benemerita e/ou filantrópica é atuar em proveito de outrem, ou seja, de terceiros que não se confundem com as pessoas que as constituem.

Ora, as cooperativas objetivam proveito comum dos cooperados.

O terceiro aspecto, que torna o modelo único, é o fato de que a entidade não pode ter como objetivo o lucro. Os cooperados podem se beneficiar das atividades cooperadas (proveito comum), mas a entidade não pode pretender o lucro.<sup>11</sup>

---

11. Renato Lopes Becho esclarece: “Dizer que uma cooperativa é uma empresa significa, para nós, dizer que há um grupo de pessoas que aportam capital, trabalho, dedicação, esforço e energia para a consecução de um fim específico, de conteúdo econômico, buscando um objetivo direto ou indireto, para si ou para os seus.

Uma atividade empresarial se diferencia pela finalidade e pela atuação de uma atividade pia, de natureza humanitária, caritativa. Uma cooperativa não é uma instituição de caridade. É uma empresa.

Entretanto, assim como as sociedades caritativas não possuem finalidade lucrativa, a cooperativa também não possui. Tanto é assim que, logo no art. 3º da Lei n. 5.764/71 encontramos, na definição legal de cooperativa, sua finalidade distanciada do lucro, ao lado do reconhecimento de sua natureza econômica. Essa natureza diferenciará, com traços indelévels, as cooperativas das instituições humanitárias.

Esse terceiro requisito afasta a semelhança com as entidades de fins lucrativos.

Não analisarei o art. 4º, que oferta as condições formais para a configuração de uma cooperativa e que explicita, em dois pontos, tratar-se de:

- a) sociedade de pessoas;
- b) constituída para prestar serviços aos associados.

Em perfunctória exegese, são estas as características mais relevantes das sociedades cooperativas e de seu objeto social: lembrando que suas atividades têm **densidade econômica, objetivam servir aos associados e não têm intuito lucrativo.**<sup>12</sup>

---

E o meio econômico, assim como afasta o nosso objetivo de estudo das associações pias, aproxima-o das demais empresas, civis e comerciais. Tanto aproxima que as ações de uma cooperativa mais aparentam atividade comercial ou civil, genericamente, do que de caridade.

Porém, o objetivo não lucrativo das cooperativas é traço marcante para afastá-las das demais formas empresariais.

Entretanto, por ser atividade econômica, a cooperativa precisará ter contabilidade própria, operará no meio empresarial intensamente, e produzirá, como decorrência também econômica -por trabalhar com dinheiro- resultados econômicos. Esses resultados podem ser positivos, neutros ou negativos, da mesma forma que as empresas comerciais ou civis que trabalham com dinheiro.

Se na aparência (que pouco significa para o Direito, vg. ser o navio, em termos jurídicos, bem imóvel) esses resultados são iguais, juridicamente, se diferenciam radicalmente.

Vamos demonstrar, assim, que o resultado positivo de uma cooperativa não se confunde com o resultado positivo de empresas lucrativas. E não se confunde com o objetivo (cooperativa é entidade não lucrativa) e também na destinação desse eventual resultado financeiro. É disso (a destinação) que trata o princípio em tela.

Internamente, os resultados positivos das cooperativas devem voltar para os associados, na proporção de suas operações com a instituição (letra c do princípio em tela). Podem decidir, contudo, mantê-los na sociedade, ou como forma de aumento do capital (que não será remunerado, como vimos no item precedente), ou doá-los à sociedade.

Esse resultado positivo é chamado de excedente ou sobra, porque a empresa cooperativa busca, para si apenas a satisfação dos custos administrativos e operacionais, para atingir resultado que lhe é obrigatório, como veremos no momento oportuno. Esse resultado é igual a zero” (*Tributação das Cooperativas*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 112-13).

12. Em profissão de fé, José Cretella Jr. afirma: “Conseguida a supressão do cooperativismo vencerá o capitalismo, assumindo-lhe o lugar, e passando a orientar a indústria e a agricultura”, concluindo: “A lei apoiará e estimulará outras formas de associativismo, assim como o faz com as cooperativas. Na verdade, a lei nem apóia e nem estimula. A lei estabelece meios de apoio e meios de estímulo, como se dirá em redação mais técnica.

Passo, agora, ao exame do segundo aspecto preambular, qual seja, o ato praticado pela cooperativa e sua natureza.

Da mesma forma que o Direito Comercial tem, como seu elemento de maior densidade, o ato mercantil, o Direito Cooperativo tem, no ato cooperativo, a razão de sua existência.

Declara o art. 79 da retrocitada lei que:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

O ato cooperativo é aquele, portanto, que se realiza entre

- a) a cooperativa e seus associados;
- b) entre seus associados e a cooperativa;
- c) entre cooperativas,

sempre na busca dos objetivos sociais da instituição.

O parágrafo único, ao retirar natureza mercantil à relação entre as cooperativas entre si e entre estas e seus cooperados, declara que o ato cooperativo não caracteriza:

- 1) a existência de uma operação de mercado; nem

---

Os integrantes da cooperativa, os corporados, ou, de modo mais específico, os cooperados, são os próprios produtores ou consumidores que, associados, promovem a melhoria de seus ganhos pessoais. Funcionando para os próprios cooperados, a cooperativa funciona em benefício do elemento pessoal que a organiza. Se os produtores, por um lado, podem organizar cooperativas para melhor atuar no mercado, os consumidores, por outro lado, podem associar -se, mediante a cooperativa, e adquirir bens e serviços por melhores preços.

Na cooperativa, o cooperado é usuário ou cliente, regendo a entidade o princípio da dupla qualidade. Na cooperativa, agrícola ou pecuária, por exemplo, o agricultor e o pecuarista entregam a colheita ou o gado, respectivamente, para que tais produtos sejam vendidos pela entidade associativa, vigorando, então, o princípio da identidade, isto é, o objetivo da empresa coincide com o dos cooperados” (*Comentários à Constituição 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993, v. 8, p. 4050-51).

2) contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.<sup>13</sup>

À evidência, apenas os atos entre cooperados e associados são atos cooperativos.

Praticam, as cooperativas, inúmeros atos não cooperativos, mas que são essenciais à sua existência, podendo ser atos mercantis puros.

Uma cooperativa de consumo, por exemplo, ao adquirir os produtos que disponibilizará a seus associados, a preço pouco superior ao custo, pratica atos de natureza mercantil, visto que, no outro pólo, encontra-se, no mais das vezes, empresa mercantil.

No momento, todavia, em que revende **os produtos adquiridos** a seus associados, o ato de mercantil se descaracteriza como tal e passa a ser **um ato cooperativo**, porque praticado entre a cooperativa e seus associados, ainda que o preço seja superior ao da **aquisição mercantil**.<sup>14</sup>

---

13. Geraldo Ataliba, em parecer a que tive acesso, declara, com precisão, que: “Os atos cooperativos não configuram serviços, em sentido técnico. Os atos em questão referem-se a relações internas entre cooperativa e cooperado, idênticas às que correlacionam sócios e sociedade, quaisquer que sejam o tipo de natureza. Assim como não se pode falar em serviço tributável em decorrência das relações entre o sócio e a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, inviável cogitar de serviço tributável, igualmente, nas relações que enlaçam cooperativa e cooperado [...] Só há prestação de serviços, onde haja terceiros.

Cooperado e cooperativa, umbilicalmente ligados, não são terceiros, um em relação à outra, ou esta em relação àquele.

O ato cooperativo configura o impropriamente designado, mas expressivo “serviço para si próprio”, intributável por excelência porque não há, tecnicamente, serviço para si mesmo. Ausente está o requisito indispensável da presença de outrem, do terceiro destinatário alheio à sociedade”, concluindo: “Em síntese: a) os “serviços” das cooperativas são intributáveis, à luz da conotação constitucional de serviço; [...] h) -ainda que assim não fosse – *ad argumentandum tantum* – não seria tributável por ausência de previsão em lei municipal”.

14. O TRF 3ª Região decidiu que o ato cooperativo não seria tributável pelo imposto sobre a renda, ao dizer: “Imposto de Renda. Ato cooperativo. Não-incidência. Os rendimentos decorrentes de operações financeiras de sociedades cooperativas praticadas a fim de preservar as disponibilidades de caixa não são tributáveis pelo Imposto de Renda. O elenco do art.129 do Regulamento do Imposto de Renda é exaustivo na configuração das hipóteses em que haverá tributação, por se tratar de desvirtuamento da atividade cooperativa. Não é cabível a interpretação extensiva do art.111 da Lei n. 5.764/71, e do art.129 do RIR que lhe corresponde, sob pena de se frustrar o alcance da exoneração tributária instituída em favor da atividade. Apelação improvida” (TRF, 3ª. Região, AC 91.03.024908/SP, rel. Juiz Andrade Martins, 4ª. Turma, decisão: 15 de junho de 1994, DJ 2, de 08 de agosto de 1995, p. 49478).

Em uma cooperativa de serviços ou de produção – que angaria clientes e disponibiliza atividades para os cooperados, sendo esse o seu objeto social – todos os atos praticados pela cooperativa tendentes a conquistar uma clientela para os associados são atos cooperativos, visto que, em verdade, constituem a própria essência da cooperativa assim organizada.

Ao contrário das cooperativas de consumo – em que a primeira fase do ato tem característica mercantil e apenas o ato de transferência de mercadorias ou bens da cooperativa para os associados configura ato cooperativo –, nas cooperativas de produção ou de serviço, a ação de atrair clientes para os associados formata o ato cooperativo *ab initio*, inclusive na própria atuação de disponibilizar bens e mercadorias de terceiros.

É que a relação com terceiros é instrumento essencial nas cooperativas de produção ou serviços, visto que são os terceiros que viabilizam o interesse comum, propiciado pela cooperativa, ao buscar e conquistar clientes ou direcionar a produção dos cooperados para eventuais interessados.

Nesse caso, como o pólo ativo é ocupado por um cooperado, o intermediário é a cooperativa, e, no pólo passivo, encontra-se o terceiro atraído pela ação da entidade; o ato decorrente dessa relação, tem natureza cooperativa e não mercantil. Até porque, se não tivesse tal natureza, não poderia jamais haver cooperativas de produção ou serviços, visto que terceiros não cooperados são sempre o mercado a ser atingido.<sup>15</sup>

---

15. Leia-se, por exemplo, o Recurso Especial n. 254.549/CE (2000/0033977-6): “TRIBUTÁRIO. ISS. COOPERATIVAS MÉDICAS. INCIDÊNCIA.

1. As Cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros; b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquiram seus planos de saúde.

2. Os primeiros atos, por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971, estão isentos de tributação. Os segundos, por não serem atos cooperados, mas simplesmente serviços remunerados prestados a terceiros, sujeitam-se ao pagamento de tributos, conforme determinação do art.87 da Lei 5764/71.

3. As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados.

4. Incidência do ISS sobre os valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optam por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados.

O grande problema que se coloca, todavia – em face do longo período em que todas as Unimeds do Brasil vêm discutindo o que parece a elas e à doutrina ser bem nítido, isto é, o seu direito de não pagar tributos municipais ou federais – é de que maneira deveria ser contabilizada eventual perda futura das demandas judiciais, apesar das promissoras sinalizações dos Ministros do STJ. Até porque não houve provisionamentos, contingenciamentos passivos ou observações em seus balanços acerca das pendências judiciais, em todos esses anos em que estão estas tramitando.

Embora o prognóstico a favor das teses juridicamente defendidas pelas Unimeds se afigure promissor, o problema contábil enfrentado durante esses anos todos remanesce, havendo necessidade de sua regularização, de acordo com os padrões da técnica escritural, para que externar a contabilidade o retrato exato da situação da entidade.<sup>16</sup>

---

5. Recurso provido”.

Se se levasse às últimas conseqüências o deliberado, **jamais** poderia haver cooperativas médicas, pois elas objetivam sempre atrair clientes para os médicos, administrando essa forma de conquista com estruturas próprias. A decisão merece, pois, revisão conceitual.

16. Charles William MacNaughton lembra que: “Diante do exposto, pode-se concluir que:

a) as cooperativas de trabalho são sociedades instrumentais que visam prestar serviços a seus cooperativados, sem objetivo de lucro, tendo como objetivo final angariar mercado para tais profissionais;

b) os atos cooperativos não representam operações de mercado, não geram lucros às cooperativas e não podem ser levados a tributação, haja vista que representam serviços que as cooperativas desempenham a seus próprios associados;

c) quando a cooperativa serve como ponte entre o cooperado e o mercado, está a desenvolver atos cooperativos, como vem sendo entendido pela jurisprudência administrativa e parte do Judiciário, incluindo, aí, o STJ;

d) não se pode confundir a atividade da cooperativa, que atua para que seus associados encontrem trabalho, com as atividades despendidas pelos próprios profissionais cooperados, que são desempenhadas de forma autônoma;

e) a cooperativa, além de não obter lucros sobre os atos dos cooperados, também não auferir receitas sobre as atuações dos cooperativos, implicitamente admite que tais resultados devem ser excluídos, o que se depreende do próprio caráter instrumental referido no item “a” e

f) se as cooperativas não auferem receita ou lucros nos atos cooperativos, não possui capacidade contributiva para recolher tributos;

g) a Secretaria da Receita Federal, ao reconhecer que os pagamentos efetuados às sociedades cooperativas são atos cooperativos, implicitamente admite que tais resultados devem ser excluídos da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e não pode autuar nenhum contribuinte, até que se pronuncie expressamente em contrário, com fulcro no art. 146 do CTN;

h) se o próprio Fisco já definiu que a prestação de serviços a terceiros corresponde a atos cooperativos, caberia à parcela mais conservadora do Poder Judiciário, bem se diga, já minoritária, deixar de aplicar os arts. 79, 86 e III, da Lei n. 5.764/71 de forma literal;

Em outras palavras, nada obstante a expectativa de um resultado favorável, a contabilidade das UnimedS não expressa os valores em discussão, razão pela qual se faz necessária uma regularização.

Para corrigir a contabilidade das diversas unidades, o sistema Unimed, desde 2005, realizou sucessivos encontros com Agência Nacional de Saúde, que culminaram na Norma de Procedimento Contábil (IN n. 20).

Antes de analisar a própria Instrução e as tratativas e discussões que levaram a sua edição, necessário faz-se um esclarecimento preambular.

Como as cooperativas são organizadas pelos cooperados, de rigor são eles os responsáveis pelos seus resultados. Como já escrevi em outro parecer, a cooperativa não objetiva lucro, mas os saldos disponíveis, no fim de cada exercício, podem ser distribuídos entre os cooperados.<sup>17</sup>

À evidência, se uma cooperativa de serviços tornar-se insolvente, em relação a todas as obrigações, inclusive aquelas de natureza tributária, são os cooperados os responsáveis para suprir a sua insolvência. Tem, portanto, o Fisco o direito de buscar, no patrimônio dos cooperados, os recursos necessários para atendimento das obrigações não cumpridas, embora tal hipótese dificilmente ocorra, em qualquer cooperativa.

Em outras palavras, a cooperativa pertence aos cooperados e tanto ela como eles respondem, sendo que eles apenas subsidiariamente.<sup>18</sup>

---

i) se os atos cooperativos não revelam capacidade contributiva, então, se enquadram no escopo da “não incidência constitucional” (*Direito Tributário Cooperativo*. São Paulo: MP, 2008, p. 216-17).

17. Tal percepção nitidamente houve por parte do STJ, como se percebe no REsp n. 33.260/SP: “Ementa: ISS. COOPERATIVA MÉDICA SEM FINS LUCRATIVOS. Não estão obrigadas ao recolhimento do ISS as cooperativas, constituídas para prestar serviços a seus associados, sem fins lucrativos. A correção monetária na repetição de indébito é calculada nos termos da Súmula n. 46 do extinto TFR. Recursos improvidos. Decisão: por unanimidade, negar provimento aos recursos. Referências Legislativas: Lei n. 5.764/71, arts. 3º, 4º, 5º e 7º; Súmula do TER 46; REsp n. 30.392-1/SP, REsp n. 12.370/PE, REsp n. 1.577-SP’ (1º Turma, REsp n. 33.260/SP; Recurso Especial 1993/0007659-0, rel. Min. Garcia Vieira, 28.4.1993, DJ. 07 de junho de 1993, p. 11244).

18. Mesmo em caso de abuso de poder por parte dos dirigentes, nem cooperativa, nem cooperados se eximem perante terceiros. Leia-se em Nelson e Rosa Nery: “Diretor. Dívida assumida em desconformidade com o estatuto. Terceiro de boa-fé. O terceiro de boa-fé não pode ser prejudicado pelo fato de o diretor comercial de determinada cooperativa se haver excedido no exercício de suas atribuições ao firmar compromisso, sem observância do estatuto da entidade (RT 292/700)” (*Código Civil Anotado e legislação extravagante*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 542).

Ora, na discussão que se tem travado sobre a dupla tributação incidente sobre as cooperativas de serviço (seriam tributados cooperativa e cooperados pelo mesmo tributo, na mesma operação), que agora começa a ter sinalizações positivas nos tribunais superiores, se a consulente viesse a ser condenada, seria a responsável direta por saldar a dívida tributária, mas, se não a pudesse quitar, todos os cooperados deveriam cobrir a deficiência de recursos da cooperativa, com o que a situação jurídica, qualquer que fosse a forma de contabilização dos passivos eventuais, implicaria sempre, em caso de insucesso judicial, em responsabilização inicial da cooperativa e subsidiária dos cooperados, nos limites do disposto no estatuto, vale dizer, limitada ou ilimitada.<sup>19</sup>

Ora, no caso da consulente, é de se lembrar que os valores objeto de discussão judicial não tiveram qualquer tratamento contábil, razão pela qual, em caso de decisão judicial contrária, à responsabilidade tributária decorrente, acrescentar-se-ia aquela da não provisão dos valores em discussão para eventual perda.

Ora, nesse ponto, o que me parece razoável na IN n. 20 é que permite seja regularizada a contabilidade, com tratamento diferencial entre os lançamentos dos períodos anteriores e aqueles relativos ao exercício de 2008.

A Instrução n. 20/08 da ANS determina que:

INSTRUÇÃO NORMATIVA. IN N. 20, DE 20 DE OUTUBRO DE 2008, DA DIRETORIA DE NORMAS E HABILITAÇÃO DAS OPERADORAS. Define a forma de as Operadoras de Planos

---

19. Ricardo Fiúza esclarece o conteúdo do artigo 1095 do Código Civil como se segue: “O estatuto da sociedade cooperativa deverá definir se a responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais será limitada ou ilimitada. A Lei n. 5.764/71 restringia a definição da responsabilidade à própria sociedade. Esta disposição do art. 1.095 é mais ampla, e permite que, em uma mesma sociedade cooperativa, existam sócios com responsabilidade limitada e sócios com responsabilidade ilimitada, tal como ocorre nas sociedades em comandita. Sendo limitada, o limite da responsabilidade do sócio compreende, apenas, o valor de suas quotas e o prejuízo decorrente de operações das quais o sócio participe diretamente. Se a responsabilidade do sócio for ilimitada, ele poderá responder com seu patrimônio pessoal pela execução de dívidas sociais, em caráter solidário com os demais sócios de responsabilidade ilimitada” (*Novo Código Civil Comentado*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 985).

de Saúde contabilizarem as Obrigações Legais como definidas pela NPC 22 do IBRACON.

O Diretor responsável pela Diretoria de Normas e Habilitação das Operadoras – DIOPE da Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS, no uso de suas atribuições legais definidas o art. 3º da Resolução Normativa – RN n. 136, de 31 de outubro de 2006, na forma do disposto no art. 65, I, “a, do Anexo I da RN nº 81, de 2 de setembro de 2004 e alterações posteriores e, considerando a necessidade de regulamentar a forma de contabilização das Obrigações Legais, como definido pela Norma de Procedimento Contábil n. 22, de 25 de abril de 2005, do Instituto Brasileiro de Contabilidade – NPC 22/IBRACON, bem como a forma de contabilização de prejuízos apurados em cada exercício social, resolve:

Art. 1º. O montante do prejuízo apurado ao término de cada exercício social deve ser apresentado na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados no grupo do Patrimônio Líquido, sendo vedada sua transferência para o Ativo a qualquer título.

Art. 2º. O montante do Principal, dos juros e outros encargos, se aplicáveis, das Obrigações Legais a pagar derivadas de um contrato, de uma Lei ou de outro instrumento fundamentado em Lei, como estabelecidas na NPC 22/IBRACON, devem ser registrados a débito do resultado do exercício social corrente.

Art. 3º. As Operadoras de Planos de Assistência à Saúde que, na data de publicação desta Instrução Normativa, não estiverem contabilizando as Obrigações Legais citadas no artigo anterior poderão, no exercício social de 2008, contabilizá-las a débito da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, exclusivamente para a parcela correspondente a exercícios anteriores a 2008.

Art. 4º. As Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, classificadas nas modalidades Cooperativas Médicas e Cooperativas Odontológicas, que na Assembléia Geral Ordinária relativa ao exercício social de 2008 deliberarem pela transferência para seus cooperados da responsabilidade de pagamento das Obrigações Legais de que trata esta Instrução Normativa, e contabilizados na forma estabelecida no artigo 3º, classificados no Passivo Circulante ou no Passivo Exigível a Longo Prazo, poderão, excepcionalmente, transferi-los da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados para o Ativo Realizável a Longo Prazo.

Parágrafo Único. A faculdade de que trata o *caput* deste artigo somente poderá ser praticada no exercício social de 2008.

Art. 5º. A partir do exercício social de 2009 as Cooperativas Médicas e Cooperativas Odontológicas que tiverem se utilizado da exceção prevista no artigo anterior deverão, ao término de cada exercício social, proceder à avaliação do montante registrado no Passivo Exigível a Longo Prazo, observados os seguintes critérios:

I – Na hipótese de ocorrer redução, por qualquer motivo, do montante contabilizado no Passivo Circulante ou no Passivo Exigível a Longo Prazo, deverá a Operadora promover idêntica redução no Ativo Realizável a Longo Prazo anteriormente constituído; ou

II – Na hipótese de ocorrer aumento, por qualquer motivo, do montante contabilizado no Passivo Circulante ou no Passivo Exigível a Longo Prazo, deverá a Operadora contabilizar a correspondente contrapartida a débito do resultado do exercício social em curso.

Art. 7º. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Segundo esse ato administrativo, as UnimedS que fizerem a opção nele prevista deverão proceder da forma seguinte:

- os passivos referentes a exercícios anteriores a 2008, deverão ser contabilizados diretamente no patrimônio líquido a débito da conta de Lucros ou Prejuízos acumulados e transferi-los para o Ativo Realizável a Longo Prazo. Esses valores passarão a ter, portanto, o perfil de uma dívida de longo prazo, a receber dos cooperados;
- os passivos do exercício de 2008, deverão ser registrados no Resultado do exercício corrente. Após a transferência destes ao PL, poderão ser somados aos anteriores e registrados no **ativo de longo prazo** (Créditos a receber dos cooperados);
- o registro dos passivos contingentes em igual proporção no ativo, depende de os cooperados assumirem responsabilidade por essas obrigações, devendo essa disposição ser manifestada em assembléia.<sup>20</sup>

Dessa forma eliminar-se-ia a falha contábil mediante solução contábil criativa da própria agência governamental.

---

20. Documento interno que me foi entregue pela consultente.

Suscita, entretanto, na consulente, dúvidas razoáveis, não só quanto à possibilidade de uma tal opção equivaler a reconhecimento da legitimidade dos supostos débitos que se encontram em discussão judicial, impedindo que as demandas prossigam, e, bem assim, quanto ao fato de a opção depender, consoante estabelece o art. 4º, de os cooperados assumirem responsabilidade por essas obrigações, manifestando essa disposição em assembleia, agravar de alguma forma a responsabilidade dos mesmos em relação aos supostos débitos.

Quanto à primeira dúvida, não vejo como possa a opção por essa sistemática impedir a continuidade das discussões judiciais. Registrar não significa confessar o débito, não implica reconhecimento a respeito da legitimidade das exigências.

Contribuintes que registram em seus documentos fiscais supostos débitos não ficam impedidos de ir a juízo discutir a sua ilegitimidade, até porque a legitimidade ou não de um crédito fiscal não depende do seu reconhecimento pelo contribuinte, mas de sua instituição e cobrança estar conforme a lei e a Constituição. Em outras palavras: a obrigação tributária não nasce da confissão, mas da ocorrência do fato gerador previsto em lei.

No caso, cabe a cada cooperativa definir quais obrigações/contingências (e em quais montantes) serão objeto de registro contábil e, conseqüentemente, o valor que será assumido pelos cooperados, nos termos exigidos pelo art. 4º da instrução normativa.

Nesse ponto, o valor que – COM OU SEM CONTABILIZAÇÃO NOS TERMOS DA IN 20 – será assumido, poderá ser determinado, mencionando-se “nos termos estatutários”, para respeitar-se a forma do art. 1.095 do Código Civil.<sup>21</sup>

Na verdade, muitos desses supostos débitos que se encontram *sub judice* não configuram verdadeiras obrigações legais, mas meras “contingências passivas”, dada a nítida falta de embasamento legal para sua cobrança.

“Contingência passiva” se diz de algo que está sendo questionado por alguém contra a pessoa jurídica, sem, contudo, razoável funda-

---

21. Tal forma de responsabilidade limitada ou ilimitada segue no Código Civil os mesmos contornos da Lei 5764/71, art. 80.

mento em lei ou em contrato. Por exemplo, aquilo que seja exigido pelo Fisco ao arrepio da Lei. Nesse caso, deve ser avaliada a possibilidade de perda da discussão judicial (provável, possível ou remota) que a envolve, adotando-se a conduta contábil pertinente.

Quando uma exigência em parte é legítima (objeto de previsão legal) e, em parte, ilegítima, ensejando, por isso, uma discussão com desfecho a favor do contribuinte não tão nítido, a pessoa jurídica pode registrar a parte que considera legítima como “previsão”, pelo fato de a exigência decorrer parcialmente de uma obrigação legal e a parte que considera ilegítima como “contingência passiva” (Ex.: Cobrança de tributo sobre base de cálculo cheia, quando a lei prevê base de cálculo reduzida).<sup>22</sup>

Essa conceituação, se em parte justifica o não provisionamento, para efeito da opção de que trata a IN 20 não apresenta grande relevância prática, pois o mesmo tratamento pode ser adotado num e noutro caso. Para afastar, todavia, qualquer discussão sobre a caracterização de um eventual “reconhecimento” da legitimidade de débitos, na assembleia a ser convocada, deve a consulente deixar claro, na ata assemblear, que continuará discutindo o seu direito, relativamente a tais contingências passivas, sendo a contabilização nos moldes da IN n. 20 apenas uma correção formal presente dos balanços anteriores.

Portanto, a opção por essa forma de registro equaciona um problema, sem inviabilizar o prosseguimento das discussões judiciais nem obstar que, em sendo favorável o resultado final, a cooperativa promova a readequação de seus registros ao resultado definitivo da lide judiciária.

O segundo problema, aliás, já apontado por outros juristas ouvidos pela Consulente, está nas consequências, para os cooperados, da adoção da sistemática da IN n. 20.<sup>23</sup>

---

22. Para o Direito Empresarial Contábil, como acentua Maria Helena Diniz provisão é: “d) importância pecuniária tirada antecipadamente do total dos lucros empresariais para atender a uma eventualidade surgida” (Dicionário Jurídico vol. 3, Ed. Saraiva, São Paulo, 1998, p. 849).

23. É de se lembrar que o art. 1.094 determina o perfil jurídico da sociedade cooperativa e a esse perfil é que eu entendo que esteja subordinada a IN n. 20. Está assim redigido o artigo:

“Art. 1.094. São características da sociedade cooperativa: I - variabilidade, ou dispensa do capital social;

II – concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade, sem limitação de número máximo;

No entanto, a IN não acrescenta qualquer responsabilidade sobre a cooperativa e cooperados que já não tivessem previamente, com a vantagem de eliminar a falta de exteriorização contábil dos valores objeto das pendências judiciais, não provisionados oportunamente.<sup>24</sup>

É que a responsabilidade dos cooperados já decorre da própria lei, seja nos termos daquela de 1971, seja nos do Código Civil de 2002.

Reza o art. 89 da Lei n. 5.764/71 que:

Art. 89. Os prejuízos verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do art. 80.

Por sua vez, o art. 80 está assim redigido:

---

III – limitação do valor da soma de quotas do capital social que cada sócio poderá tomar;  
IV – intransferibilidade das quotas do capital a terceiros estranhos à sociedade, ainda que por herança;

V – *quorum*, para a assembleia geral funcionar e deliberar, fundado no número de sócios presentes à reunião, e não no capital social representado;

VI – direito de cada sócio a um só voto nas deliberações, tenha ou não capital a sociedade, e qualquer que seja o valor de sua participação;

VII – distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado;

VIII – indivisibilidade do fundo de reserva entre os sócios, ainda que em caso de dissolução da sociedade”.

24. É ainda Ricardo Fiúza que, ao comentar o art. 1.093 do Código Civil declara: “Histórico: Este artigo foi objeto de emenda de redação na parte final de tramitação do projeto na Câmara dos Deputados, mas apenas para aperfeiçoamento de sua estrutura redacional. A sociedade cooperativa encontra-se regulada na Lei n. 5.764/71, que contém as normas especiais para sua regência.

Doutrina: A sociedade cooperativa encontra-se definida pelo art. 3º da Lei n. 5.764/ 71, do seguinte modo: ‘Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro’. É a cooperativa, pois, um tipo peculiar de sociedade, que poderá ser constituída mesmo sem capital, mas apenas com serviços, não tendo finalidade lucrativa. Por isso que o art. 4 da Lei n. 5.764/71 afirma que as cooperativas são ‘sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência’, destacando que estas não possuem natureza mercantil. Os arts. 1.093 a 1.096 do Código Civil estabelecem as regras gerais de regulação da sociedade cooperativa, sendo complementadas pelas normas da legislação especial” (*Novo Código Civil Comentado*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 983.)

Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.

Parágrafo único. A cooperativa poderá, para melhor atender à equanimidade de cobertura das despesas da sociedade, estabelecer:

I – rateio, em partes iguais, das despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados, conforme definidas no estatuto;

II – rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior.<sup>25</sup>

Como se percebe, com ou sem a contabilização sugerida, tal responsabilidade já seria imposta pela Lei, no caso de a cooperativa não ter recursos para enfrentar suas obrigações, se as ações judiciais forem decididas em seu desfavor. Assim, a instrução não acrescenta nada que a Lei, em nível de responsabilidade dos cooperados, já não exija, ou mesmo o Código Civil.

Já a falta de provisionamento oportuno acarreta, no caso de insucesso das ações – no que não creio, em face das novas sinalizações dos Ministros do STJ – **além da responsabilidade já existente**, aquela decorrente do não registro de provisões ou de contingências passivas correspondentes ao objeto das lides judiciais, que é, a meu ver, uma grave falha nos balanços, podendo, inclusive, implicar medidas mais drásticas por parte da fiscalização federal.<sup>26</sup>

---

25. O art. 81 da referida lei tem a seguinte dicção: “Art. 81. A cooperativa que tiver adotado o critério de separar as despesas da sociedade e estabelecido o seu rateio na forma indicada no parágrafo único do artigo anterior deverá levantar separadamente as despesas gerais”.

26. É de se lembrar que o artigo 113 do CTN ao definir as obrigações acessórias, transformando-as em obrigações principais quando não cumpridas: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (grifos meus).

No que concerne ao aspecto da responsabilidade por atos dos dirigentes, ela já existe por força dos artigos 80 e 89 da Lei das Cooperativas, havendo, todavia, sempre o direito de regresso dos cooperados contra os dirigentes, no caso de má gestão – o que admito, exclusivamente, para efeitos de argumentação. Isso entretanto, não pode ser oposto ao Fisco Federal, em caso de insucesso das ações judiciais, por força do art. 123 do CTN.<sup>27</sup> Em outras palavras, os cooperados não se eximem do inadimplemento de obrigações fiscais pela cooperativa, a pretexto de má administração, embora tenham direito de regresso contra os administradores.

Enfim, sempre, em última instância, são os cooperados os responsáveis, nitidamente nos limites da lei e do estatuto da própria cooperativa.

Por essa razão, a entrevista de contador do Sistema Unimed, Professor José Bento de Oliveira, parece-me absolutamente irretocável, no seguinte trecho:

O que é exatamente a IN 20? Ela é obrigatória ou apenas uma recomendação?

Bento: Ela é uma possibilidade de acerto dos balanços contábeis das cooperativas e de atender às exigências da ANS e do governo. Não é obrigatória, porém uma oportunidade exclusiva para o exercício de 2008.<sup>28</sup>

e mais adiante:

Como fica, então, o registro da contingência tributária do passado no balanço contábil?

Bento: Não podíamos lançar um valor que iria gerar uma perda, se a dívida estava e ainda está em discussão. Agora, podemos lançar os mesmos valores, registrando-os como dívida de longo prazo, e a receber dos cooperados. O registro passivo tributário não significa que o cooperado terá que pagar, porque as ações judiciais que contestam a dívida perma-

---

27. O artigo 123 do CTN está assim redigido: “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

28. Publicação da área de comunicação e marketing da Unimed Paulistana, Janeiro de 2009, p. 02.

necerão em curso. E essa dívida só será cobrada dos cooperados se perdermos a ação judicial, fato que pode demorar dez ou mais anos. Além disso, se a cooperativa tiver um capital de giro, nem precisará cobrar do cooperado. E, ainda, caso perca e não tenha capital de giro, poderá parcelar essa dívida.<sup>29</sup>

### Concluindo:

O Sr. acha justo que os novos cooperados estejam sujeitos a pagar ou paguem por uma dívida que é anterior ao ingresso deles na cooperativa? Bento: Sim, eu defendo que paguem porque a cooperativa que não provisionou no passado, investiu muito mais, cresceu, aumentou sua carteira de clientes. Isto significa que é, hoje, uma instituição mais forte e mais valiosa, tanto do ponto de vista financeiro quanto da marca. Além disso, o rateio das perdas é um dos deveres que competem ao cooperado na constituição estatutária das cooperativas, no art. 89 da Lei n. 5.764/71, no art. 1.095 do Novo Código Civil – 10.406/02 e na Norma Brasileira de Contabilidade NBCT 10.8.<sup>30</sup>

Em resumo, portanto, caso a entidade opte por adotar o procedimento sugerido pela IN 20, os valores serão lançados como dívida de longo prazo a receber dos cooperados, à evidência, nos termos do estatuto e das responsabilidades lá definidas. Esse aspecto, entretanto, não significa que eles terão mesmo de pagar a suposta dívida. Primeiro, porque a discussão judicial não é afetada: se as ações forem ganhas, não haverá passivo. Segundo, porque, se, no final, as ações forem perdidas, duas coisas podem ocorrer: caso a cooperativa tenha capital de giro, ela mesma pagará o débito; se não tiver, aí sim os cooperados pagarão, nos limites de sua responsabilidade estatutária, o que, entretanto, já decorre da própria lei, quando prevê o rateio dos resultados (art. 89 da Lei n. 5.764/71 e art. 1.095 do NCC). Todas estas conse-

---

29. Publicação da área de comunicação e marketing da Unimed Paulista, Janeiro de 2009, p. 02.

30. Publicação da área de comunicação e marketing da Unimed Paulista, janeiro de 2009, p. 01-02.

quências jurídico-tributárias já estão delineadas, independentemente da adoção da forma de registro contábil facultada pela IN 20.<sup>31</sup>

Já as vantagens de adoção da solução contábil proposta pela ANS, como bem relatou o relatório didático da Unimed, são inequívocas:

- Permite tratar um problema sério do Sistema Unimed, o registro das obrigações legais, sem afetar de uma só vez o resultado do exercício;
- Não afeta o cooperado de imediato, visto que, enquanto o passivo não for exigido da cooperativa, o ativo também não será;
- Ainda que o passivo venha a ser exigido da cooperativa, mas houver condições financeiras para sua liquidação (no giro da cooperativa), o cooperado **talvez** não seja penalizado, pois terá que recompor o capital de giro da cooperativa somente se isso for indispensável.

Apesar de reconhecer que a IN 20 não é lei e que, portanto, os que não quiserem seguir sua orientação não estão obrigados a fazê-lo, essa orientação é a melhor, para equacionar definitivamente os problemas contábeis do Sistema Unimed.

Concluindo o presente parecer, entendo que:

- a) há razoáveis possibilidades de uma revisão de decisões contrárias à não incidência, no Sistema Unimed – integrado por autênticas cooperativas de serviços – de tributos federais e municipais;
- b) os Ministros Luiz Fux e Eliana Calmon, em votos recentes, reconhecem que, se houvesse tributação sobre as cooperativas, o ato cooperativo seria mais oneroso que o ato mercantil, pois sobre uma mesma operação recairia uma dupla incidência, o que é conflitante com o estímulo ao cooperativismo, previsto no art. 174, § 2º, da CF;

---

31. O art. 1.096 do Código Civil está assim redigido: “Art. 1.096. No que a lei for omissa, aplicam-se as disposições referentes à sociedade simples, resguardadas as características estabelecidas no art. 1.094”. Ora, nitidamente tais casos omissos, em face da permanência da Lei sobre Cooperativas não revogada, inexistem. Se existirem, entretanto, só aí se aplicaria a regência das sociedades simples, mas sempre COM AS CARACTERÍSTICAS DO ARTIGO 1.094.

- c) confiante no tratamento que o Constituinte dispensou à cooperativa, o Sistema Unimed deixou de provisionar as contingências passivas, no passado, e, se tivesse que fazê-lo pelas regras contábeis clássicas, hoje, teria que declarar provisão de valores que tornariam, na exteriorização contábil, o sistema insolvente;
- d) a solução de um tratamento diferencial para os exercícios anteriores e outro a partir de 2009, proposta pela ANS, retira desta exteriorização, os riscos de uma fotografia contábil negativa, que poderia levar à insolvência do setor;
- e) a opção por essa solução não acrescenta aos cooperados, por outro lado, responsabilidade maior do que aquela que já têm, por força dos arts. 89 e 80 da Lei das Cooperativas, e pelo art. 1095 do Código Civil, assim redigido:

Art. 1.095. Na sociedade cooperativa, a responsabilidade dos sócios pode ser limitada ou ilimitada.

§ 1º. É limitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde somente pelo valor de suas quotas e pelo prejuízo verificado nas operações sociais, guardada a proporção de sua participação nas mesmas operações.

§ 2º. É ilimitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais;

- f) a opção não impede a continuidade das discussões judiciais, que não dependem da forma pela qual as supostas dívidas são contabilizadas, mas sim do direito, ou seja, dos fundamentos jurídicos que lhes dão suporte; vale dizer, em havendo provimento judicial reconhecendo o direito – no caso, declarando a não incidência do tributo sobre o ato cooperativo – qualquer que tenha sido a forma de escrituração contábil adotada deverá ser reformatada, nos termos das decisões judiciais.

Assim, caso haja decisão futura favorável e definitiva, a contabilidade do Sistema Unimed terá, necessariamente, que se adaptar ao novo resultado, devendo ser revista para retratar a situação e os efeitos decorrentes do resultado judicial.

Em face de tudo o que atrás apresentei, entendo que:

- 1) A contabilização como sugerida pela ANS não veda a continuação das discussões judiciais por parte das diversas cooperativas do Sistema Unimed;
- 2) Não há, em sendo aprovada em Assembleia a contabilização sugerida, acréscimo de responsabilidade aos cooperados, além daquela que já possuem por força dos arts. 89 e 80 da Lei de Cooperativas e do art. 1.095 do Código Civil, nos limites definidos pelo Estatuto, que nesses termos deve ser mencionada na Assembleia convocada para aprovar a contabilização.

Respondo, pois, sucintamente, às questões formuladas:

- 1) O sistema foi descrito no corpo do parecer, como as conseqüências da adoção das normas sugeridas pela I.N. n. 20 da ANS.
- 2) Sim.
- 3) Não.
- 4) A responsabilidade permanece rigorosamente igual àquela determinada pela Lei das Cooperativas e pelo Código Civil, nos termos definidos pelo Estatuto. A adoção, portanto, da solução contábil da ANS não acresce qualquer responsabilidade que os cooperados já não tenham no presente.

SMJ

São Paulo, 30 de janeiro de 2009.

## JURISPRUDÊNCIA



## INTEIRO TEOR

### EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO POR MEIO DE DEPÓSITO EM DINHEIRO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. TERMO INICIAL.<sup>1</sup>

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP N. 767.505/RJ  
(2007/0158207-2)

Relatora: Ministra Denise Arruda

Embargante: Município do Rio de Janeiro

Procurador: Daniel Buscar Cevasio e outro(s)

Embargado: Empresa brasileira de infra estrutura aeroportuária Infraero

Advogado: Sacha Calmon Navarro Coêlho e outro(s)

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO POR MEIO DE DEPÓSITO EM DINHEIRO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. TERMO INICIAL.

1. A orientação prevalente nas Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que, garantido o juízo por meio de depósito efetuado pelo devedor, é necessária sua formalização, de modo que o prazo para oposição de embargos inicia-se a partir da intimação do depósito.

Nesse sentido: REsp n. 664.925/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 05 de maio de 2006; REsp n. 830.026/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 29 de maio de 2006; REsp n. 806.087/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 03 de setembro de 2008.

2. Embargos de divergência desprovidos.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: A Seção, por maioria, vencido o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, conheceu dos embargos, mas lhes negou provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra

---

1. Acórdão publicado no DJe de 29 de setembro de 2008, p. 01.

## JURISPRUDÊNCIA

Relatora. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Francisco Falcão e Castro Meira votaram com a Sra. Ministra Relatora. Sustentou oralmente o Dr. Tiago Conde Teixeira, pela embargada.

Brasília (DF), 10 de setembro de 2008 (Data do Julgamento).

MINISTRA DENISE ARRUDA

Relatora

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP N. 767.505/RJ  
(2007/0158207-2)

Relatora: Ministra Denise Arruda

Embargante: Município do Rio de Janeiro

Embargado: Empresa brasileira de infra estrutura aeroportuária Infraero

Advogado: Sacha Calmon Navarro Coelho e outro(s)

RELATÓRIO: A Exma. Sra. Ministra Denise Arruda (Relatora):

Trata-se de embargos de divergência apresentados contra acórdão da Segunda Turma assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO EM DINHEIRO. EMBARGOS. PRAZO. TERMO INICIAL.

1. Havendo depósito em dinheiro da importância cobrada em execução fiscal, o prazo para oferecimento dos embargos do devedor tem como termo inicial a data da intimação do depósito. Precedentes da Segunda Turma.

2. Recurso especial provido.

O embargante alega a existência de dissídio com o acórdão proferido no julgamento do REsp n. 713.507/PR (1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 06 de dezembro de 2005). Sustenta, em suma, que “o prazo para oferecimento dos embargos à execução fiscal, quando garantida por depósito em dinheiro, é de trinta dias, contados da data em que efetivada a garantia” (fl. 182).

O recurso foi admitido pela decisão de fl. 194.

Em sua impugnação, a embargada pugna pela manutenção do aresto atacado.

É o relatório.

VOTO: A exma. Sra. Ministra Denise Arruda (Relatora):

A pretensão recursal não merece amparo.

A orientação prevalente nas Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que, garantido o juízo por meio de depósito efetuado pelo devedor, é necessária sua formalização, de modo que o prazo para oposição de embargos inicia-se a partir da intimação do depósito.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO ART. 16, II DA LEI N. 6.830/80. DEPÓSITO EM DINHEIRO.

1. Feito depósito em garantia pelo devedor, deve ser ele formalizado, reduzindo-se a termo. O prazo para oposição de embargos inicia-se, pois, a partir da intimação do depósito.

2. Recurso especial provido.

(REsp n. 664.925/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 05 de maio de 2006)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE POR AUSÊNCIA DE CITAÇÃO. INTERVENÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO EM RAZÃO DA QUEBRA. FALTA DE DEBATE. EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO EM DINHEIRO. PRAZO PARA EMBARGAR. FLUÊNCIA. DATA DA INTIMAÇÃO.

1. Os temas insertos nos arts. 135 do CTN e 210 do Decreto-Lei n. 7.661/45 não foram debatidos pela Corte regional, deixando o recorrente de levantar essa matéria nos embargos declaratórios aviados na origem, o que atrai o impedimento das Súmulas ns. 282 e 356 do STF.

2. Nos casos em que for realizado o depósito com o fito de se garantir a execução, o prazo para embargar conta-se da sua intimação. Precedente da Turma: REsp n. 664.925/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 05 de maio de 2006.

3. Recurso especial provido.

(REsp n. 830.026/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 29 de maio de 2006)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO POR MEIO DE DEPÓSITO EM DINHEIRO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. TERMO INICIAL.

## JURISPRUDÊNCIA

1.A orientação prevalente nesta Corte é no sentido de que “feito depósito em garantia pelo devedor, deve ser ele formalizado, reduzindo-se a termo”, de modo que “o prazo para oposição de embargos inicia-se, pois, a partir da intimação do depósito” (REsp n. 664.925/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 05 de maio de 2006).

2.Recurso especial provido.

(REsp n. 806.087/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 03 de setembro de 2008)

Diante do exposto, devem ser desprovidos os embargos de divergência.  
É o voto.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP N. 767.505/RJ  
(2007/0158207-2)

VOTO-VENCIDO:O Exmo. Sr. Ministro Teori Albino Zavascki: Sr. Presidente, *data venia*, divirjo do voto da Sra. Ministra Relatora, invocando um precedente de V. Exa., o Recurso Especial n. 713.507/PR, de 15 de fevereiro de 2007, e, sobretudo, o texto da lei. O art. 16 da Lei de Execução Fiscal, diz o seguinte:

O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

1. do depósito;
2. da juntada da prova da fiança bancária;
3. da intimação da penhora.

O prazo, portanto, conta-se do depósito (e não da data da intimação do depósito, intimação essa que não está prevista na lei, nem é necessária, porque quem deposita é o próprio executado).

Há também outro precedente da Primeira Turma, julgado mais recentemente, com base no precedente de V. Exa., que é o Recurso Especial n. 1.062.537/RJ, de 01 de julho de 2008, de minha relatoria.

Por essa razão, dou provimento aos embargos de divergência.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO – PRIMEIRA SEÇÃO

Número de registro: 2007/0158207-2

REsp n. 767.505/RJ

Números Origem: 200151015329126 200501167533 338466  
9900786688

Pauta: 10 de setembro de 2008  
de 2008

Julgado: 10 de setem-  
bro de 2008

**Relatora:** Exma. Sra. Ministra Denise Arruda

Presidente da Sessão  
Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Subprocurador-Geral da República  
Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária  
Bela. Carolina Vêras

#### AUTUAÇÃO

Embargante: Município do Rio de Janeiro  
Procurador: Daniel Buscar Cervasio e outro(s)  
Embargado: Empresa brasileira de infra estrutura aeroportuária Infraero  
Advogado: Sacha Calmon Navarro Coelho e outro(s)

ASSUNTO: Execução Fiscal - Embargos

SUSTENTAÇÃO ORAL: Sustentou, oralmente, o Dr. TIAGO CON-  
DE TEIXEIRA, pela embargada.

CERTIDÃO: Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apre-  
ciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a se-  
guinte decisão:

A Seção, por maioria, vencido o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki,  
conheceu dos embargos, mas lhes negou provimento, nos termos do  
voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Francisco Falcão e Castro Meira votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília, 10 de setembro de 2008

Carolina Vêras  
Secretária

**TRIBUTÁRIO. ICMS. MAJORAÇÃO DE 17% PARA 18%. INCONSTITUCIONALIDADE. INDÉBITO. CREDITAMENTO. ART. 166 DO CTN. APLICAÇÃO.<sup>2</sup>**

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP N. 938.367/SP (2008/0117007-7)

Relator: Ministro Herman Benjamin  
Embargante: Fazenda Pública do Estado de São Paulo  
Procurador: Marcelo Grandi Giroldo e outro(s)  
Embargado: Comercial Oswaldo Cruz Ltda e filial(is)  
Advogado: José Roberto Marcondes e outro(s)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. MAJORAÇÃO DE 17% PARA 18%. INCONSTITUCIONALIDADE. INDÉBITO. CREDITAMENTO. ART. 166 DO CTN. APLICAÇÃO.

1. Hipótese em que há dissídio entre o acórdão embargado, que afasta a aplicação do art. 166 do CTN no caso de creditamento de ICMS relativo a indébito tributário (majoração indevida de 17% para 18%) e o acórdão paradigmático, que exige a comprovação de assunção do encargo econômico pela contribuinte. Prevalência do paradigma.

2. Há duas situações distintas relativamente ao creditamento de ICMS:  
a) creditamento relativo a tributo indevidamente exigido nas operações de

---

2. Ementa publicada no DJe de 02 de fevereiro de 2009, p. 01.

saída realizadas pela contribuinte, que se equipara à restituição (é o caso presente); e b) creditamento extemporâneo, relativo aos créditos na aquisição de mercadorias pela contribuinte ou à correção de seus valores. Aplica-se o art. 166 do CTN apenas no primeiro caso.

3. Quando há indébito tributário decorrente de ICMS indevidamente exigido nas operações de saída realizadas pela contribuinte, como na hipótese dos autos, o valor do tributo é destacado na nota fiscal e repassado ao adquirente. Nessa situação, a contribuinte pode, nos termos da lei local, optar pela compensação do indébito por meio da escrituração contábil correspondente (creditamento), em vez de aguardar o pagamento de precatório. Essa opção por compensar mediante creditamento não altera a natureza do indébito nem afasta a exigência do art. 166 do CTN. Precedentes do STJ.

4. Diferentemente, a não-contabilização do crédito de ICMS relativo à aquisição de mercadorias pela contribuinte (ou a contabilização a menor) não implica repasse do ônus correspondente nas operações de saída por ela realizadas, dentro da sistemática da não-cumulatividade. Inaplicabilidade do disposto no art. 166 do CTN a essa hipótese de creditamento extemporâneo. Precedentes do STJ.

5. Embargos de Divergência providos.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: “A Seção, por unanimidade, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator”. Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Francisco Falcão, Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 10 de setembro de 2008 (data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP N. 938.367/SP  
(2008/0117007-7)

Relator: Ministro Herman Benjamin

Embargante: Fazenda do Estado de São Paulo

Procurador: Marcelo Grandi Giroldo e outro(s)

Embargado: Comercial Oswaldo Cruz Ltda. e filial(is)

Advogado: José Marcondes e outro(s)

RELATÓRIO: O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Trata-se de Embargos de Divergência interpostos contra acórdão da Primeira Turma do STJ, relatado pelo e. Ministro José Delgado, com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. CREDITAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO AUMENTO DA ALÍQUOTA DO ICMS DO ESTADO DE SÃO PAULO DE 17% PARA 18%. REPASSE DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL. ART. 166 DO CTN. NÃO-APLICAÇÃO. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que proveu recurso especial.
2. O acórdão *a quo* denegou segurança objetivando o creditamento de valor pago a maior por força da declaração de inconstitucionalidade da majoração da alíquota do ICMS de 17% para 18%.
3. Pedido de creditamento do valor pago a maior e já declarado inconstitucional pelo STF.
4. Não tem aplicação, ao caso, o art. 166 do CTN, não havendo que se cogitar de prova do não-repasse do encargo financeiro. O artigo em tela tem destinação específica aos casos de repetição de indébito ou compensação.
5. “Não se exige para o reconhecimento do direito ao creditamento de valor de tributo, no âmbito da sistemática da não-cumulatividade, a prova da assunção do encargo financeiro correspondente ou a autorização daquele que o assumiu, porque a norma do art. 166 do CTN aplica-se exclusivamente à hipótese de repetição de indébito. Precedentes do STF e do STJ’ (REsp n. 469.616/RJ, 1ª T., de minha relatoria, DJ de 04 de abril de 2005)” (REsp n. 880555/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ dec 29 de março de 2007).
6. Precedentes: EREsp n. 710.240/SC, deste Relator; EREsp n. 433.171/RS, Rel. Min. Castro Meira; REsp ns. 872824/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; 534.504/SP, Relª Minª Eliana Calmon; 864642/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; 847.396/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; 898.196/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; 684.887/SP, Relª Minª Eliana Calmon; AgRg no AG n. 725.631/SP, Rel. Min. Luiz Fux; AgRg no AgRg no REsp n. 752.883/SP, Rel. Min. Francisco Falcão;

AgRg no AG n. 634.498/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha; REsp n. 85.151/SP, Rel<sup>a</sup> Min<sup>a</sup> Nancy Andrichi, entre outros.

7. Agravo regimental não-provido.

O Estado de São Paulo aponta divergência com o entendimento da Segunda Turma, que ao julgar o REsp n. 786.986/SP, de minha relatoria, assim consignou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. ICMS. CREDITAMENTO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA DE 17% PARA 18%. LEI ESTADUAL N. 6.556/89. ART. 1º, DA LEI 1.533/51. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. CREDITAMENTO. ART. 166, DO CTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE QUE NÃO HOVE REPASSE DO ENCARGO.

1. A ofensa ao art. 535, do CPC, não se configura quando o Tribunal de origem julga satisfatoriamente a lide, solucionando a questão, dita controvertida, tal como lhe foi apresentada.

2. A jurisprudência da 1ª Seção do STJ firmou entendimento de que o pedido de creditamento de valores pagos indevidamente equivale à compensação, havendo, assim, a necessidade de comprovação de que não houve o repasse do encargo ao consumidor final (art. 166, CTN). Precedente: AgRg na Pet n. 3.064/SP, 1ª S., Rel. Ministro Castro Meira, DJ de 11 de abril de 2005.

3. Recurso Especial não provido. (REsp n. 786.986/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJ 07 de fevereiro de 2008, p. 1).

Configurado o dissídio jurisprudencial, admiti os Embargos (fl. 3518). A embargada apresentou contra-razões (fls. 3532-3541).

É o **relatório**.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP N. 938.367/SP (2008/0117007-7)

VOTO: O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): A questão de fundo é a devolução, via creditamento, de parcela do ICMS paulista considerada inconstitucional. Trata-se da indevida e conhecida majoração de 17% para 18% vinculada a determinada despesa pública.

Discute-se a aplicação, à hipótese, do art. 166 do CTN.

A Primeira Turma entendeu que o contribuinte não precisaria comprovar que assumiu o ônus econômico da exação, por se tratar de creditamento, não repetição.

Como veremos, esse entendimento da Primeira Turma foi superado naquele colegiado. Por ora, adianto que o Min. José Delgado, relator do acórdão embargado, foi vencido no julgamento do EDcl no AgRg no Ag n. 853.712/SP, j. 05 de junho de 2008 (Rel. p/a Acórdão Ministro Luiz Fux).

Na verdade, há confusão na apreciação de duas situações absolutamente distintas:

- a) creditamento relativo a tributo indevidamente exigido nas operações de saída realizadas pela contribuinte, que se equipara à restituição (é o caso presente); e
- b) creditamento extemporâneo, relativo a créditos na aquisição de mercadorias pelo contribuinte ou a correção de seus valores.

No primeiro caso (creditamento que se equipara à restituição), aplica-se o art. 166 do CTN. No segundo caso (creditamento extemporâneo relativo a aquisições ou correção de valores) não há falar em comprovação de assunção do ônus econômico.

Passo a distinguir mais detalhadamente essas situações.

### **1. Creditamento de ICMS que equivale à restituição**

Na primeira hipótese temos contribuinte que realiza operação mercantil (circulação de mercadoria, por exemplo), mas aplica incorretamente a legislação (por erro, por a norma ser inconstitucional etc.). Por conta disso, há recolhimento indevido do ICMS, cujo ônus é repassado ao adquirente da mercadoria.

É exatamente o caso presente: como a contribuinte calculou o ICMS pela alíquota indevida de 18% (quando o correto seria 17%), destacou o valor correspondente em sua nota fiscal e cobrou o preço do adquirente.

Nessa situação, é inquestionável a aplicação do disposto no art. 166 do CTN no momento da repetição do indébito.

A contribuinte pode, conforme a legislação, optar por compensar esse crédito decorrente do indébito, em vez de recebê-lo por meio de precatório. Na verdade, essa acaba sendo a regra, já que o ressarcimento por precatórios é indiscutivelmente mais demorado.

Essa compensação do indébito de ICMS com débitos posteriores se dá pelo creditamento na escrita fiscal do contribuinte. Ao realizar essa anotação contábil, o valor devido ao Fisco estadual, no período considerado, reduz-se no montante equivalente ao indébito tributário.

Evidente, portanto, que a compensação ou creditamento do indébito, nessa hipótese, tem o mesmo efeito da simples restituição do montante indevidamente recolhido, aplicando-se indistintamente o disposto no art. 166 do CTN.

Essa é jurisprudência pacífica do STJ, incluindo precedentes da Primeira Turma, como já adiantado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18%. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE. PROVA DA NÃO-REPERCUSSÃO.

1. A Primeira Seção decidiu, em inúmeros julgados, pela necessidade de comprovação, por parte do contribuinte de direito, de que não repassou ao contribuinte de fato o encargo financeiro do tributo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, de que está por ele autorizado a pleitear a repetição do indébito.

2. Creditamento de ICMS”, como requer a agravante, nada mais é do que vantagem financeira que muito se assemelha à repetição de indébito, merecendo, portanto, igual tratamento.

Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EREsp n. 728.325/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14 de maio de 2008, DJe 26 de maio de 2008)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DECLARATÓRIA. CABIMENTO. ICMS. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18%. CREDITAMENTO NA ESCRITA FISCAL. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE.

1. A inexistência de carga decisória a respeito dos arts. 165 e 458, II, do CPC acarreta a incidência da Súmula 211/STJ.

2. Não há violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal *a quo* resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

3. Embora seja da competência do STJ examinar possível violação do art. 535 do CPC, quando a omissão se referir à matéria constitucional, deve-se reconhecer a inexistência de interesse de recorrer nesse ponto,

## JURISPRUDÊNCIA

pois o Supremo Tribunal Federal entende prequestionada a matéria pela simples oposição dos embargos declaratórios.

4. É cabível a ação que, embora intitulada de declaratória, postula o reconhecimento do direito à repetição, por creditamento, de tudo que foi pago indevidamente, a título de ICMS, por força da majoração indevida da alíquota do imposto, de 17% para 18%, prevista na Lei Estadual Paulista n. 6.556/89, que teve sua inconstitucionalidade declarada pela Suprema Corte. Precedentes.

5. O art. 166 do CTN, que exige a comprovação da ausência de repercussão financeira dos tributos ditos indiretos, aplica-se não apenas aos casos de típica repetição de indébito, mas também aos pedidos de compensação ou de creditamento na escrita fiscal decorrentes de pagamentos indevidamente realizados. Precedentes.

6. Recurso especial não provido.

(REsp n. 766.682/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01 de abril de 2008, DJe 30 de maio de 2008)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO COM EFEITOS INFRINGENTES. ICMS. ART. 166 DO CTN. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 18% PARA 17%. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPENSAÇÃO. TRIBUTO INDIRETO. PROVA DA NÃO-REPERCUSSÃO. NECESSIDADE.

1. A compensação via creditamento de valores pagos indevidamente por tributos indiretos, a exemplo o ICMS, pela manifesta pretensão de ressarcimento, exige a prova negativa da repercussão, não obstante a inconstitucionalidade da majoração da alíquota do ICMS de 17% para 18%.

2. É cediço nesta Corte que, *verbis*: “Em se tratando de ação declaratória, onde se busca o reembolso pela via indireta do creditamento (auto-lançamento) e não pela via direta do pagamento mediante ação de repetição de indébito, incide a norma do art. 166, Código Tributário Nacional, segundo a qual, a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo”. (AGA n. 437.657/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 22 de setembro de 2003).

3. Embargos de declaração da Fazenda Estadual acolhidos com efeitos infringentes, para negar provimento ao próprio recurso especial. Embargos da empresa prejudicados.

(EDcl no AgRg no Ag n. 853.712/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05 de junho de 2008, DJe 25 de junho de 2008)

## 2. Creditamento extemporâneo

A segunda situação de creditamento, em que não se aplica o art. 166 do CTN, é aquela em que a contribuinte aproveita extemporaneamente créditos relativos à aquisição de mercadorias ou à correção de seus valores.

É o caso, por exemplo, do creditamento extemporâneo de ICMS relativo às aquisições de bens destinados ao ativo fixo ou à correção monetária de créditos não aproveitados tempestivamente por conta de oposição do Fisco.

A não-contabilização desses créditos na época correta, apesar de autorizada pela legislação aplicável, não correspondeu a incorreto cálculo do ICMS incidente nas operações de saída. Ou seja, não houve repasse de valores indevidos para o adquirente das mercadorias vendidas pela contribuinte, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

O creditamento a menor na escrita fiscal redundava num recolhimento a maior ao final do período de apuração, sem que isso tenha relação direta com os valores cobrados pela contribuinte ao realizar suas operações de saída.

Nesse caso, como não há repasse direto do indébito, dentro da sistemática da não-cumulatividade, não há falar em aplicação do art. 166 do CTN. É essa a jurisprudência do STJ:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS INCIDENTE SOBRE A AQUISIÇÃO BENS DO ATIVO FIXO, BENS DE USO E DE CONSUMO. CREDITAMENTO. DESNECESSIDADE DA PROVA DA NÃO-REPERCUSSÃO. EMBARGOS PROVIDOS.

[...]

2. Se o pedido formulado pela ora embargante foi no sentido de que "Seja concedida a SEGURANÇA, de sorte que fique definitivamente assegurado a IMPETRANTE, o direito de creditar-se do ICMS nas aquisições de Bens do Ativo Fixo, Bens de Uso e de Consumo, reconhecendo-se, inclusive o direito ao crédito extemporâneo respectivo, tudo em obediência ao princípio constitucional da não-cumulatividade, consagrado pela atual Constituição no seu artigo 155, II, § 2º, inciso I", ressalta claro que a lide não versa causa de repetição ou compensação com tributos, porém de aproveitamento de créditos escriturais em face

## JURISPRUDÊNCIA

do princípio da não-cumulatividade caso em que inexistente a necessidade da prova da não-repercussão.

Precedentes jurisprudenciais.

3. Embargos de divergência providos.

(REsp n. 710.240/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10 de maio de 2006, DJ 12 de junho de 2006 p. 428)

TRIBUTÁRIO. ICMS. PEDIDO DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS ESCRITURAIS. PROVA DA ASSUNÇÃO DO ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

1. A comprovação da ausência de repasse do encargo financeiro correspondente ao tributo, nos moldes do art. 166 do CTN e da Súmula 546/STF, somente é exigida nas hipóteses em que se pretende a compensação ou restituição de tributos. No caso concreto, não há cogitar de tal exigência, já que a pretensão da recorrida é a de obter a correção monetária de créditos escriturais de ICMS.

2. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp n. 818.710/BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28 de março de 2006, DJ 10 de abril de 2006 p. 165)

### 3. Conclusão

Como visto, o caso em análise corresponde à primeira situação acima descrita: restituição, por meio de creditamento, do ICMS indevidamente exigido nas operações de saída realizadas pela contribuinte.

Nessa hipótese, não há distinção entre ressarcimento do indébito por precatórios ou compensação por escrituração contábil, para fins da inafastável aplicação do art. 166 do CTN.

Diante do exposto, **dou provimento aos Embargos de Divergência.**

É como **voto.**

CERTIDÃO DE JULGAMENTO – PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2008/0117007-7

REsp n. 938.367/SP

Números Origem: 16812000 200700735786 2536795

PAUTA: 10 de setembro de 2008      Julgado: 10 de setembro de 2008

Relator

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária

Bela. Carolina Vêras

### AUTUAÇÃO

Embargante: Fazenda do Estado de São Paulo

Procurador: Marcelo Grandi Groldo e outro(s)

Embargado: Comercial Oswaldo Cruz Ltda. e filial(is)

Advogado: José Roberto Marcondes e outro(s)

ASSUNTO: TRIBUTÁRIO. ICMS – IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA. MAJORAÇÃO.

CERTIDÃO: Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão: “A Seção, por unanimidade, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Francisco Falcão, Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 10 de setembro de 2008

Carolina Vêras

Secretária

**DEPÓSITO JUDICIAL. TRIBUTO PAGO À VISTA  
COM DESCONTO. POSSIBILIDADE DE DEPÓSITO  
COM O REFERIDO DESCONTO.<sup>3</sup>**

Vistos, relatados e discutidos estes autos de AGRAVO DE INSTRUMENTO n. 778.926-5/3-00, da Comarca de SÃO PAULO – EXEC. FISCAL, em que é agravante ALDO ALBERTO LORENZETTI sendo agravada PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO:

**ACORDAM**, em Décima Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, proferir a seguinte decisão: “POR MAIORIA DE VOTOS DERAM PROVIMENTO AO RECURSO, VENCIDO O RELATOR SORTEADO QUE DECLARARÁ. ACÓRDÃO COM O 2º JUIZ (DES. GERALDO XAVIER).”, de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores JOÃO ALBERTO PEZARINI (Presidente) e MARINO NETO.

São Paulo, 23 de outubro de 2008

Geraldo Xavier  
Relator designado

Agravo de Instrumento n. 778.926-5/3-00  
Agravante: Aldo Alberto Lorenzetti  
Agravado: Município de São Paulo  
Comarca: São Paulo  
Voto 14.931

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REJEIÇÃO DE OBJEÇÃO DE NÃO-EXECUTIVIDADE. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO. EXERCÍCIO DE 2004. DEPÓSITO DO RESPECTIVO VALOR EM MANDADO DE SEGURANÇA. POSSIBILIDADE DE EFETUÁ-LO COM O DESCONTO CONCEDI-

---

3. Ementa publicada no DJe de 13 de fevereiro de 2009, p. 1.

DO PARA A HIPÓTESE DE PAGAMENTO À VISTA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. INTELIGÊNCIA DO ART. 151, II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E DA SÚMULA 112 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. PRECEDENTES DESTA CORTE. EXTINÇÃO DO FEITO. RECURSO PROVIDO.

Tempestivo agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo, interposto por Aldo Alberto Lorenzetti, em execução fiscal movida pelo município de São Paulo para cobrança de imposto predial e territorial urbano (IPTU) do exercício de 2004, contra decisão rejeitadora de objeção de não-executividade (folhas 115).

Argúi o agravante nula a execução, que suspensa a exigibilidade do crédito nos termos do art. 151, 11, do Código Tributário Nacional; alega depósito do montante do imposto no mandado de segurança 053.04.001520-6, em trâmite na Quarta Vara da Fazenda Pública de São Paulo; aduz que o *writ* diz com vários imóveis, aí incluído o que é objeto da execução; sustenta, com espeque no princípio da isonomia, possível efetuar o depósito do *quantum* do tributo com o desconto concedido para a hipótese de pagamento à vista; pleiteia acolhimento da objeção de não-executividade e extinção do processo.

Recebido e processado o reclamo, sem efeito suspensivo, dispensaram-se as informações a que alude o art. 527, IV, do Código de Processo Civil; na contraminuta sustentou-se o acerto do deliberado em primeiro grau de jurisdição.

Eis, sucinto, o relatório.

O agravo comporta provimento.

Com efeito.

A execução entende com o imóvel sito em São Paulo, na Avenida Arno, 37 (contribuinte 028.069.0015-8 – folhas 22/23). A sua propositura precede impetração de mandado de segurança cujo objeto é afastar a exigência do tributo, mediante alíquotas progressivas, no exercício de 2004; o *mandamus*, diz respeito a vários imóveis, dentre os quais o há pouco mencionado (folhas 23 e 66).

De minudente exame dos documentos que instruem a minuta verifica-se que, de fato, houve depósito do valor do crédito no mandado de segurança já mencionado. Se não, vejamos.

A notificação de folhas 68 dá conta de que o pagamento do imposto poderia ser feito com desconto, à vista (R\$ 69.684,65).

Veio aos autos cópia de uma guia de depósito judicial, acompanhada de relação dos imóveis a que se refere e com discriminação das quantias

atinentes a cada um deles (folhas 30, 67/75 e 77). No que tange ao bem objeto da tributação aqui considerada, recolheu-se o valor mencionado no antecedente parágrafo no vencimento da parcela única.

A contadoria judicial apurou que as quantias depositadas no mandado de segurança correspondem ao montante do imposto com o desconto previsto para a hipótese de pagamento à vista (folhas 98 e 100). E isso basta para a suspensão da exigibilidade dos créditos:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Suspensão – Imposto Predial e Territorial Urbano – Municipalidade de São Paulo - Exercício de 2006 - Pretensão de reforma da decisão de primeiro grau que autorizou o depósito mensal do valor das parcelas do IPTU c, inclusive, o depósito da parcela única, com desconto - Inadmissibilidade - Interesse do contribuinte - Providência permitida por lei visando afastar a exigibilidade do crédito tributário e elidir os efeitos da mora - Decisão mantida – Recurso da municipalidade desprovido. (agravo de instrumento 535.462-5/2-00, relator Desembargador Gonçalves Rostey);

AGRAVO DE INSTRUMENTO – Ação Cautelar – IPTU progressivo - Liminar deferida - Fumus *boni iuris* e *periculum in mora* decorrentes da discussão quanto à constitucionalidade ou não da EC 29/00- Autorização de depósito à vista, com desconto, nos moldes da legislação municipal - Possibilidade - Decisão mantida – Agravo improvido. (Agravo de Instrumento n. 540.527-5/1-00, relator Desembargador Eutálio Porto);

EXECUÇÃO – Fiscal – IPTU – Exercício de 2002 – Município de São Paulo – Insurgência contra rejeição de exceção de pré-executividade - Hipótese de realização, pelo contribuinte, de depósito integral da dívida, nos termos do art. 151, II, do CTN, nos autos de mandado de segurança que impetrou - Denegação da ordem já confirmada em grau de recurso - Suficiência do depósito não afetada pelo pagamento com desconto, à vista, como permitido pela própria credora – Possibilidade de conversão do depósito em renda, em prol desta - Cabimento, pois, do decreto de extinção da execução - Agravo provido (V8284). (Agravo de Instrumento 560.676-5/7-00, relator Desembargador Erbetta Filho).

Em suma: comprovado o depósito integral do valor da exação, inexorável acolher a pretensão do contribuinte. Inviável se afigura o prosseguimento do feito, ante a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Posto isso, com escudo no art. 151, II, do Código Tributário Nacional, dá-se provimento ao agravo: acolhe-se a objeção de não-executividade e extingue-se feito. Condena-se o município ao pagamento das despesas processuais e da honorária de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), mínimo indispensável a condigna remuneração do patrono do recorrente (Código de Processo Civil, art. 20, § 4º).

Geraldo Xavier  
Relator Designado

Agravante: Aldo Alberto Lorenzetti  
Agravado: Município de São Paulo  
Comarca: São Paulo  
Voto 1402

**DECLARAÇÃO DE VOTO VENCIDO:** Com a devida vênia da douta maioria, entendo que é caso de negar provimento ao recurso.

Trata-se de agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo ativo, tirado contra decisão que, em execução fiscal de IPTU, rejeitou objeção de pré-executividade sob fundamento da não integralidade do depósito do crédito tributário, porquanto recolhido com o desconto previsto para pagamento e não para depósito em juízo, caso em que deveria ter sido feito pelo valor integral, sem o desconto aplicado.

Afirma o agravante que a exigibilidade do crédito está suspensa, nos termos do art. 151, II, do Código Tributário Nacional, uma vez que efetuou o depósito do montante do imposto objeto da cobrança, em autos de mandado de segurança que impetrou visando discutir a constitucionalidade do tributo.

Não há dúvida de que o agravante efetuou o depósito. Porém, não o fez na integralidade. .

Consigne-se que pagamento e depósito são institutos absolutamente distintos, tanto que previstos de forma independente, pelo legislador. Enquanto o pagamento extingue o crédito (art. 151, I, do CTN), o depósito apenas o suspende (art. 151, II, do CTN).

Feitas estas considerações, tem-se que ao efetuar o depósito com o privilégio do desconto oferecido pelo Município, para pagamento antecipado, o agravante incidiu em evidente equívoco.

## JURISPRUDÊNCIA

Consoante se pode aferir do título de crédito, o valor originário e integral do tributo era de R\$ 70.693,60 (fls. 23).

O depósito efetuado pelo agravante, no valor de R\$ 64.684,65, continha privilégio previsto para pagamento do tributo, e não para depósito judicial visando discutir o débito.

Destarte, trata-se o desconto de uma faculdade legal adotada pelo Poder Público, para estimular a antecipação da entrada da receita tributária, a fim de permitir o seu imediato emprego nas necessidades de despesas e investimentos.

Não se pode adotar como integral, portanto, para os fins previstos no art. 151, II, do CTN, valor a menor e diferente daquele adotado no lançamento tributário.

Em resumo, o valor do crédito tributário era de R\$ 70.693,60 (fls. 23) e foi depositado apenas o valor de R\$ 64.684,65.

Cabe aqui a inteira aplicação da Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”.

Por tais razões é que, pelo meu voto, negava provimento ao agravo.

Marino Neto

Relator Sorteado

(Decisão publicada no DOE de 30 de janeiro de 2009).

IMPOSTO DE RENDA. ART. 8º DA LEI N. 7.713/1988. RENDIMENTOS TRIBUTADOS NA FONTE SITUADA NO EXTERIOR. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. DECRETO N. 61.899/1967. CONVENÇÃO INTERNACIONAL.

RECURSO ESPECIAL N. 882.785/RS (2006/0190616-8)

Relator: Ministro Castro Meira

Rel. p/ Acórdão: Ministro Herman Benjamin

Recorrente: Paulo Roberto Falcão

Advogado: Cristóvão Colombo dos Reis Miller e outro(s)

Recorrido: Fazenda Nacional

Procuradores: Simone Anacleto Lopes e Cláudio Xavier Seefelder Filho

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. NÃO CONFIGURADA. IMPOSTO DE RENDA. ART. 8º DA LEI N. 7.713/88. RENDIMENTOS TRIBUTADOS NA FONTE SITUADA NO EXTERIOR. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. DECRETO N. 61.899/67. CONVENÇÃO INTERNACIONAL. TÉCNICO DE FUTEBOL. PARTICIPANTE DE DIVERSÃO PÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. O art. 8º da Lei n. 7.713/1988, ao trazer a expressão “fontes situadas no exterior” e, em seguida, acrescentar o vocábulo “País”, quis referir-se a qualquer país, e não apenas ao Brasil.

3. Hipótese em que ocorreu a tributação dos rendimentos na fonte situada no exterior (Japão) e não há incidência do Imposto de Renda no Brasil, em obediência ao disposto no art. 8º da Lei n. 7.713/1988.

4. O técnico de futebol está inserido entre os “participantes em diversões públicas”, conforme estabelece o art. 15 do Decreto n. 61.899/67, que promulgou a Convenção Internacional firmada entre o Brasil e o Japão, para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos.

5. Recurso Especial de que parcialmente se conhece e a que, nessa parte, se dá provimento.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Eliana Calmon, divergindo do Sr. Ministro-Relator, no que foi acompanhada pelo Sr. Ministro Carlos Fernando Mathias e pelo Sr. Ministro Herman Benjamin, que retificou seu voto, a Turma, por maioria, conheceu em parte do recurso e nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, que lavrará o acórdão. Vencidos os Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins.”

Brasília, 27 de maio de 2008 (data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

RECURSO ESPECIAL N. 882.785 - RS (2006/0190616-8)

Relator: Ministro Castro Meira

Recorrente: Paulo Roberto Falcão  
Advogado: Cristóvão Colombo dos Reis Miller e outro(s)  
Recorrido: Fazenda Nacional  
Procurador: Simone Aanacleto Lopes

RELATÓRIO: O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Cuida-se de recurso especial fundado na alínea *a* do inciso III do art. 105 da Constituição da República e interposto contra acórdão proferido em apelação cível pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AGRAVO RETIDO. CERCEAMENTO DE DEFESA. ACORDO BILATERAL BRASIL-JAPÃO. RESIDÊNCIA. BI-TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. SOBERANIA.

1. A prova técnica aspirada destina-se ao convencimento do Magistrado que pode até determiná-la de ofício. Convicto da suficiência dos elementos probatórios, habilitando-o ao julgamento, a produção de prova específica é despicienda e não há cerceamento de defesa.

2. Para deixar de ser tributado no País o brasileiro não naturalizado deverá declarar expressamente não mais residir no Brasil, sujeitando-se aos tributos correntes até a saída definitiva.

3. Art. 3º da Convenção Bilateral Brasil-Japão destinado a evitar a bi-tributação ou mitigá-la.

4. Princípio da universalidade, da titularidade, da tributabilidade ilimitada – *word-wade-income* – rege a incidência de tributação sobre pessoas físicas – art. 3º, § 4º, da Lei n. 7.713/88.

5. O elemento de conexão valorado dentro de juízo axiológico, elemento de previsão normativa que, determinando a localização no contexto fático em certo ordenamento jurídico e tem por conseqüência atrair a incidência deste ordenamento à situação concreta, no caso concreto, é o domicílio do contribuinte para fins fiscais, sem subtrair a atenuação à universalização da tributação consubstanciada na outorga de crédito de imposto (tributação).

6. Art. 14 do acordo Brasil-Japão inaplicável à hipótese vertente porque se trata de competência exclusiva para tributar atribuída a estado de domicílio fiscal, precipuamente averiguada em razão do curto interregno de afastamento ou permanência noutra estado contratante.

7. Art. 15 do acordo Brasil-Japão também irrelevante pois o contribuinte foi contratado como técnico de futebol.

8. Incidência de bitributação das leis japonesas e leis brasileiras, mitigadas pela imputação de carga tributária sofrida no Japão (fonte) sobre o rendimento pago a brasileiro aqui domiciliado, quando do ajuste na declaração de renda (IRPF).
9. Lei brasileira superveniente que com o tratado Brasil-Japão não colide, ao contrário, harmoniza-se.
10. Obrigatoriedade de recolhimento do IRPF pelo denominado “carnê-leão” e posterior devolução do tributo pago no Japão em decorrência do ajuste anual, até o montante recolhido no exterior.
11. Apelação improvida (fl. 441 e verso).

Paulo Roberto Falcão opôs embargos declaratórios, suscitando a existência de obscuridades, omissões e contradições no aresto recorrido. O TRF da 4ª Região, entretanto, acolheu-os em parte apenas para fins de prequestionamento. A ementa restou assim elaborada:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. O acórdão não incorreu em omissão, contradição e obscuridade ante o adequado enfrentamento das questões postas em discussão.
2. O juiz, na prestação jurisdicional, não está adstrito a examinar todos os argumentos indicados, bastando que fundamente a tese que esposar.
3. Os embargos declaratórios não se prestam para rediscutir o julgado, sendo cabível caráter infringente somente em situações excepcionais, o que não é o caso dos autos.
4. Cabíveis embargos de declaração para efeito de prequestionamento, em vista do disposto nas Súmulas 282 e 356 do STF e 98 e 211 do STJ.
5. Embargos de declaração parcialmente providos para efeito de prequestionamento (fl. 453).

No especial, o recorrente alega, em preliminar, negativa de vigência aos arts. 165, 458, inciso II, e 535, incisos I e II, do Código de Processo Civil, ao argumento de que o Tribunal de origem deixou de se manifestar acerca dos seguintes pontos:

**a) Contradição e obscuridade** quanto à aplicação do art. 8º da Lei n. 7.713/88, já que reconheceu como fato incontroverso a permanência do recorrente no Japão como técnico de futebol, bem como a tributação

na fonte de seus rendimentos lá realizada, mas deixou de reconhecer o direito de não sofrer nova incidência tributária no Brasil, como consignado no referido dispositivo.

Defende que o “País” a que se refere o art. 1º só poderia ser o Japão, e não o Brasil, tendo em vista que a fonte pagadora estava situada em território japonês. Assim, conclui que, “se a fonte está situada no exterior, o desconto na fonte só pode ocorrer no exterior – como aliás, efetivamente ocorreu. E se houve tributação na fonte, no exterior, à luz do mesmo dispositivo legal, não pode haver nova imposição, no Brasil” (fl. 456);

**b) Omissão** quanto ao art. 15 da Convenção Brasil-Japão (Decreto n. 61.899/67). Ao contrário do que consignou o acórdão atacado, afirma que o técnico de futebol é um profissional do esporte que participa de espetáculos esportivos, podendo, outrossim, ser equiparado “aos atletas que comanda dentro do próprio campo” (fl. 457), situação que submete os rendimentos auferidos à tributação a ser realizada pelo Estado Contratante, na hipótese o Japão. Em suma, sustenta que “o acórdão embargado não se dignou a esclarecer as razões objetivas da discriminação”;

**c) Contradição** relativamente ao art. 14 da Convenção Brasil-Japão. Defende que o acórdão recorrido, em decorrência da fundamentação esposada, deveria ter aplicado o art. 8º da Lei 7.713/88, que reconhece ao recorrente o direito de não ser novamente tributado quando retido na fonte o imposto no estrangeiro, e não a norma internacional;

**d) Omissão** a respeito do conteúdo do Parecer Normativo n. 03/95, do Coordenador Geral do Sistema de Tributação, publicado no DOU de 05 de setembro de 1995, que dispõe sobre o “tratamento tributário dos rendimentos do trabalho assalariado recebidos por brasileiros no Japão, em face do disposto no art. 14 da Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos entre o Brasil e aquele país, bem como da remessa desses rendimentos ao Brasil” (fls. 25/26);

**e) Omissão** acerca do art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei de Introdução do Código Civil, assim argumentando:

De outro lado, o acórdão embargado afirmou incidir no caso a regra contida no art. 111 do Decreto n. 1.041/94 (Regulamento do Imposto de

Renda vigente à época dos fatos) – que autorizava a “deduzir do imposto apurado na forma do art. 94, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos” - dessa forma afastando as disposições da Convenção Brasil-Japão, ainda ao argumento de que “a norma interna posterior, incompatível com a do tratado, é de aplicação obrigatória pelos Tribunais”.

Acontece que, nos termos da Lei de Introdução, “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior” (art. 2º, § 1º) e “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior” (art. 2º, § 2º).

E como nenhum dos diplomas legais supervenientes à questionada Convenção declarou expressamente que a revogava, nem se revelou com ela incompatível e muito menos regulou inteiramente a matéria nela tratada, parece forçoso reconhecer que a legislação nacional superveniente nada mais fez do que estabelecer disposições ‘a par das já existentes’ naquela Convenção, que, por isso, absolutamente não foi revogada nem modificada.

Mas o acórdão embargado não se preocupou em ventilar sequer o artigo 2º, §§ 1º e 2º da Lei de Introdução - e aí mais uma **omissão** que estava a exigir saneamento (fls. 458-459);

**f) Omissão** quanto ao disposto no art. 150, § 6º, da Constituição da República, “que, no entender do recorrente, *a contrario sensu*, sem dúvida tem aplicação na espécie: outra **omissão** que deveria ter sido corrigida” (fl. 459).

No mérito sustenta contrariedade aos seguintes dispositivos de lei federal:

**a) Art. 8º da Lei n. 7.713/88**, pois, no seu entender, o País a que se refere o dispositivo é o Japão, e não o Brasil, já que a fonte pagadora estava situada em território japonês. E continua: “E se houve tributação na fonte, no exterior, à luz do mesmo dispositivo legal, não pode haver nova imposição, no Brasil” (fl. 462);

**b) Art. 15 do Decreto n. 61.899/67**, que Promulga a Convenção para evitar dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão.

Defende, ao contrário do aresto recorrido, que o técnico de futebol é um profissional do esporte que participa de espetáculos esportivos, podendo, outrossim, ser equiparado “aos atletas que comanda dentro do próprio

campo” (fl. 462), situação que submete os rendimentos auferidos à tributação a ser realizada pelo Estado Contratante, no caso o Japão;

**c) Art. 111 do Decreto n. 1.041/94** – Regulamento do Imposto de Renda. Aduz que esse Regulamento “editado por decreto - não pode prevalecer sobre a Lei 7.713/88, que, como visto, isenta do imposto de renda os rendimentos ou ganhos de capital auferidos de fontes situadas no exterior, que tenham sido tributados na fonte, no exterior (art. 8º)” – fl. 464. Alega, ainda, que o Regulamento “também não revoga tratado nem convenção internacional”. Nesse ponto, requer a incidência do artigo 15 da Convenção Brasil-Japão, no sentido de que seja o técnico de futebol equiparado aos atletas (fl. 464).

**d) Art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei de Introdução do Código Civil**, pois “nenhum dos diplomas legais supervenientes à Lei 7.713/88 ou à questionada Convenção - muito menos o artigo 111 do Decreto n. 1.041/94 - declarou expressamente que as revogava, nem se revelou com elas incompatível e muito menos regulou inteiramente a matéria nelas tratada” (fl. 465).

Em suma, requer sejam “aplicados ao caso dos autos os artigos 8º da Lei 7.713/88 e 15 da Convenção Brasil-Japão.”

Simultaneamente, foi interposto recurso extraordinário (fls. 469-473), que não foi admitido na origem (fl. 493 e v), não tendo sido interposto agravo do STF, consoante certidão à fl. 495.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao recurso especial às fls. 477-484, sustentando os pontos a seguir:

**a)** Em seu juízo, o contribuinte realiza interpretação equivocada acerca do disposto no art. 8º da Lei n. 7.713/88, ao sustentar que o termo “país” existente na norma refere-se, no caso concreto, não ao Brasil, como entendeu o acórdão recorrido, mas sim ao Japão.

Aduz que essa interpretação contraria o item 13 do Parecer Normativo 03/95, o qual dispõe que “Os rendimentos recebidos no Japão por pessoas físicas que mantém a condição de residentes no Brasil sujeitam-se ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) nos termos do art. 8º da Lei n. 7.716, de 22.12.88 (art. 115 da RIR/94). Na Declaração de Ajuste Anual o contribuinte inclui esses rendimentos e compensa o imposto pago a esse título” (fl. 480);

**b)** “A respeito da condição de residente no Brasil do ora Recorrente, mesmo no tempo em que trabalhou como técnico de futebol no Japão, remete a União aos precisos termos constantes do r. acórdão recorrido, que, com percuciência, analisou esta questão (fls. 433 e 433 v)” (fl. 480).

Alerta, entretanto “que, para os efeitos fiscais, as pessoas físicas que se ausentam do Brasil, durante os doze primeiros meses ausência, mantêm a condição de residentes no País, exceto se requererem a certidão negativa para sua saída definitiva, o que incoorreu com o Recorrente, nos termos do art. 16, par. 3º, do RIR aplicável ao tempo do fato” (fl. 480).

**c)** Alega que é inaplicável à hipótese dos autos o artigo 15 da Convenção Brasil-Japão, pois o técnico de futebol não pode ser equiparado ao atleta e que a “pretensão de isentar-se do pagamento do tributo esbarra na impossibilidade de se usar a analogia para tal fim, aliado ao fato de que regras da espécie devem ser interpretadas restritivamente”(fl. 481);

**d)** Afasta a assertiva do contribuinte, respaldada no § 2º do art. 14 da Convenção Brasil-Japão, no sentido de que se trata de tributação exclusiva a ser realizada apenas no Japão. Defende, assim, seja observada a norma do art. 22 da Convenção, argumentando nesse sentido que:

A redação do parágrafo 2º deixa claro que ali está sendo contemplada a situação de pessoa que, residindo em um Estado Contratante e exercendo emprego em outro Estado Contratante, sob as condições elencadas nas referidas alíneas, terá seus rendimentos tributados exclusivamente pelo Estado da residência, ficando isento do pagamento do imposto no estado do exercício do emprego.

[...]

Em outras palavras, não se trata de hipótese com competência exclusiva de um dos Estados Contratantes, e sim de competência cumulativa de ambos, conforme previsto na última parte do parágrafo 1º do art. 14” (fl. 482).

**e)** Sustenta, por fim, não ocorrer contrariedade ao dispositivo da Lei de Introdução ao Código Civil (fl. 483).

Admitido o recurso especial (fl. 492 e v.), subiram os autos a esta Corte.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL N. 882.785/RS (2006/0190616-8)

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. AUSÊNCIA. MÉRITO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. TRATADO BRASIL-JAPÃO. BITRIBUTAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. Ausência de violação do art. 535 do CPC. Não há omissão no acórdão recorrido quando as questões supostamente omitidas foram expressamente examinadas pela Corte de origem. Também não há contradição quando o julgado dá a determinado dispositivo legal interpretação possível e razoável, embora distinta da defendida pela parte.

2. Não se conhece do recurso especial quando a decisão recorrida se assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles. Incidência da Súmula 283/STF.

3. No caso, o principal fundamento utilizado pela Corte regional para negar provimento ao apelo consistiu em reconhecer que o recorrente, embora tenha realizando trabalho no Japão, permanecia domiciliado no Brasil e, portanto, continuava obrigado a recolher o imposto em nosso País. Esse argumento não foi rebatido no recurso especial. Assim, a ausência de impugnação ao art. 16 do Decreto n. 1.041/94 (Regulamento do Imposto de Renda) impõe o não-conhecimento do apelo quanto ao mérito.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

VOTO: O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Trata-se de recurso especial interposto nos autos de ação anulatória de lançamento que traz como recorrente Paulo Roberto Falcão – profissional reconhecido e admirado em nosso País pelo brilhantismo com que se houve em sua carreira de jogador de futebol, de técnico e, hoje, de comentarista esportivo de uma emissora de televisão – e como recorrida a Fazenda Nacional.

Analiso a preliminar de nulidade do acórdão que examinou os embargos de declaração por ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil-CPC.

**A) Primeira alegação:** Aduz o recorrente que o julgado foi **contraditório** e **omisso** quanto à aplicação do art. 8º da Lei n. 7.713/88, pois reconheceu como fato incontroverso a permanência do recorrente no Japão como técnico de futebol, bem como a tributação na fonte de seus rendimentos, mas deixou de reconhecer o direito de não sofrer nova incidência tributária no Brasil, como supostamente consignado no referido dispositivo.

Defende que o “País” a que se refere o artigo só poderia ser o Japão, e não o Brasil, tendo em vista que a fonte pagadora estava situada em território japonês. Assim, conclui que, “se a fonte está situada no exterior, o desconto na fonte só pode ocorrer no exterior – como aliás, efetivamente ocorreu. E se houve tributação na fonte, no exterior, à luz do mesmo dispositivo legal, não pode haver nova imposição, no Brasil” (fl. 456).

O dispositivo a que se reposta o recorrente traz a seguinte redação:

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

A leitura do acórdão recorrido afasta a alegativa de omissão, já que o dispositivo em tela foi expressamente examinado no voto condutor.

Também não há no aresto a contradição apontada. A Corte regional, ao interpretar o art. 8º da Lei n. 7.713/88, entendeu que a norma não incide na situação descrita nos autos por considerar que o “País” a que se refere o dispositivo seria o Brasil, e não o Japão, diferentemente do que defendia o recorrente.

Não houve, portanto, a contradição imputada ao acórdão recorrido. Apenas o julgador atribuiu à regra legal interpretação divergente da que propunha o recorrente.

Para comprovar a ausência de omissão e contradição quanto ao ponto, destaca-se do voto condutor o seguinte excerto:

Em verdade o art. 8º da Lei n. 7.713/88 sujeita o contribuinte ao denominado carnê leão, acaso os rendimentos oriundos do exterior não sejam objeto de incidência na fonte, art. 7º. O termo País é direcionado ao descontos não efetuados na fonte aqui no Brasil, remetendo o contribuinte ao sistema do art. 25 da Lei n. 7.713, a exemplo dos serventuários da justiça e outros (fl. 437).

**B) Segunda alegação:** Ainda em preliminar, argumenta o recorrente que o acórdão foi **omisso** quanto ao art. 15 da Convenção Brasil-Japão (Decreto n. 61.899/67). Ao contrário do que consignou o aresto atacado, afirma o recorrente que o técnico de futebol é um profissional do esporte que participa de espetáculos esportivos, podendo, outrossim, ser equiparado “aos atletas que comanda dentro do próprio campo” (fl. 457), situação que

submete os rendimentos auferidos à tributação a ser realizada pelo Estado contratante, na hipótese o Japão.

Não há no acórdão recorrido a apontada omissão. Uma vez mais, houve apenas a adoção de critério exegético distinto daquele preconizado pelo recorrente. Enquanto este sustenta que o técnico de futebol se enquadra no conceito de “atletas”, termo empregado pelo art 15 da Convenção Brasil-Japão (Decreto n. 61.899/67), o julgado de origem conclui que atletas são somente aqueles que efetivamente participam do evento esportivo. É o que se desprende do seguinte fragmento do voto condutor:

O apelante também menciona o disposto no art. 15 da citada Convenção como reforço argumentativo concorrente para afastar a exação fiscal no Brasil, cuja redação é a seguinte:

Art. 15. Não obstante o disposto nos artigos 13 e 14, os rendimentos obtidos pelos participantes em diversões públicas, tais como artistas de teatro, cinema, rádio ou televisão, e músicos, bem como por atletas, provenientes das suas atividades profissionais exercidas nessa qualidade, serão tributáveis no Estado Contratante em que as referidas atividades forem exercidas.

A hipótese é de atletas e outras atividades incondizentes com a contratação do autor na qualidade de técnico. Creio que a hipótese não se subsume à proposição contida no bojo do Tratado Internacional (fl. 435).

**C) Terceira alegação:** O recorrente também aponta contradição relativamente ao artigo 14 da Convenção Brasil-Japão, ao fundamento de que o acórdão recorrido, em decorrência da fundamentação esposada, deveria ter aplicado o art. 8º da Lei 7.713/88, que reconhece ao recorrente o direito de não ser novamente tributado quando retido na fonte o imposto no estrangeiro, e não a norma internacional.

Essa arguição se confunde com a primeira já anteriormente examinada. Como dito, a Corte regional afastou a aplicação do art. 8º da Lei 7.713/88 por entender que o dispositivo não se aplica à hipótese dos autos. O acórdão recorrido concluiu que a regra se limita a afastar o recolhimento do imposto por meio do Carnê Leão no caso de ter sido a exação retida na fonte aqui no Brasil, diferentemente do ocorrido na hipótese dos autos, em que recolhido o imposto no Japão.

**D) Quarta alegação:** Argúi o recorrente ter sido o julgado **omisso** quanto ao conteúdo do Parecer Normativo n. 03/95, do Coordenador Geral do Sistema de Tributação, publicado no DOU de 05 de setembro de 1995, que dispõe sobre o “tratamento tributário dos rendimentos do trabalho assalariado recebidos por brasileiros no Japão, em face do disposto no art. 14 da Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos entre o Brasil e aquele país, bem como da remessa desses rendimentos ao Brasil” (fls. 25/26).

Aqui também não houve a alardeada omissão. A Corte de origem foi expressa ao examinar o Parecer Normativo n. 03/95, malgrado dele não tenha extraído a conclusão pretendida pelo recorrente, como se observa do seguinte trecho do voto condutor:

A União alavanca a instauração de procedimento fiscal no Parecer Normativo n. 3, do Coordenador Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, item 4.1, de 01 de setembro de 1995. Dito parecer mantém as pessoas físicas, que buscam oportunidade de trabalho fora do País, na condição de residentes durante os doze primeiros meses de ausência, submetendo os rendimentos recebidos de fonte estrangeira, transferidos ou não para o Brasil, ao recolhimento mensal (carnê-leão), nos termos da Lei n. 7.713/88 (art. 115 do RIR/94). Alerta que a compensação do imposto pago no Japão sobre os rendimentos submetidos à tributação no Brasil, na declaração de ajuste anual, está limitada ao disposto no art. 111 do RIR/94 (fl. 433).

**E) Quinta alegação:** Aduz o recorrente que o aresto foi **omisso** acerca do disposto no artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei de Introdução do Código Civil. Nos termos dessa regra legal, assinala que “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior” (art. 2º, § 1º) e que “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior” (art. 2º, § 2º). Em decorrência, conclui que, “como nenhum dos diplomas legais supervenientes à questionada Convenção declarou expressamente que a revogava, nem se revelou com ela incompatível e muito menos regulou inteiramente a matéria nela tratada, parece forçoso reconhecer que a legislação nacional superveniente nada mais fez do que estabelecer disposições ‘a par das já exis-

tentes' naquela Convenção, que, por isso, absolutamente não foi revogada nem modificada”.

Inexiste a omissão apontada. Primeiramente, porque o dispositivo em tela foi expressamente mencionado no aresto recorrido, como se comprova com a leitura da seguinte parte do julgado:

No âmbito internacional, o tratado rege-se por forma própria de criação e sua revogação ocorre somente pela denúncia, diferentemente das normas que atuam na ordem interna. A revogação das normas nacionais ocorre com lei posterior dispondo diferentemente sobre a matéria (LICC, artigo 2º). Após integrada a convenção às normas internas, sua revogação se dará pelo mesmo processo de revogação das demais espécies normativas da ordem interna. Se somente fosse possível sua revogação pela denúncia, prestigiando a forma de revogação na ordem internacional, estar-se-ia dando à Convenção condição de superioridade às normas constitucionais. Em nossa Constituição Federal, é de ver, não existe dispositivo considerando irrevogável lei positiva pelo fato de ter sua origem em tratado internacional (fl. 435).

Em segundo lugar, porque a Convenção Brasil-Japão, que no entender do recorrente não foi revogada pela Lei n. 7.713/88 em razão das normas do art. 2º da LICC, foi exaustivamente analisada no acórdão recorrido, como se depreende da seguinte passagem:

O art. 14 da Convenção Internacional bilateral firmado entre o Brasil e o Japão aprovada pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo n. 43/67 e promulgada pelo Decreto n. 61.899/67, tem a seguinte redação:

“Art. 14. 1) Com a ressalva do disposto nos arts. 18, 19 e 20, os salários, ordenados e outras remunerações semelhantes que uma pessoa residente num Estado Contratante recebe como empregado serão isentas do imposto no outro Estado Contratante, a não ser que o emprego seja exercido nesse outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes serão tributáveis nesse outro Estado Contratante.

2) Não obstante o disposto no parágrafo (1) as importâncias recebidas por uma pessoa residente num Estado Contratante a título de remuneração de um emprego exercido no outro Estado Contratante serão isentas do imposto nesse outro Estado Contratante, se:

- a) o beneficiário permanecer nesse outro Estado Contratante durante um período ou períodos que, no ano fiscal em causa, não exceda um total de 183 dias;
- b) a remuneração for paga por um empregador ou em nome de um empregador que não seja residente nesse outro Estado Contratante;
- c) o encargo da remuneração não for suportado por um estabelecimento permanente ou por uma instalação fixa que o empregador possuir nesse outro Estado Contratante.

3) Não obstante o disposto nos parágrafos (1) e (2), a remuneração de um emprego exercido a bordo de um navio ou aeronave em serviço no tráfego internacional explorado por uma empresa de um Estado Contratante será tributável nesse Estado Contratante’.

Os arts. 18, 19 e 20, estabelecendo competência exclusiva a um dos estados envolvidos, com a ressalva do art. 14, não são aplicáveis ao caso concreto, por tratarem de situações casuísticas e diversas da situação do autor.

Resumidamente as hipóteses ressalvadas são as seguintes: art. 18 - a remuneração recebida por diretor de uma companhia brasileira, residente no Japão, é tributável no Brasil; art. 19 – salários pagos pelo Governo do Brasil a um brasileiro, por serviços prestados ao Brasil, no exercício de função pública no Japão, somente é tributado no Brasil; art. 20 - as pensões e anuidades vitalícias privadas pagas a residentes no Brasil somente serão tributadas no Brasil.

Por sua vez o art. 14, § 2º, estatui a não incidência de imposto no estado de prestação de serviço (no caso o Japão), cumpridos os requisitos das letras ali insertas, pois a expressão residente no estado contratante refere o sujeito passivo com domicílio fiscal no estado contratante outro que não o local onde foi prestado o serviço ou trabalho. Trata-se de competência exclusiva para tributar atribuída ao estado de domicílio fiscal, precipua-mente averiguada em razão do curto interregno de afastamento.

O apelante também menciona o disposto no art. 15 da citada Convenção como reforço argumentativo concorrente para afastar a exação fiscal no Brasil, cuja redação é a seguinte:

“Art. 15. Não obstante o disposto nos artigos 13 e 14, os rendimentos obtidos pelos participantes em diversões públicas, tais como artistas de teatro, cinema, rádio ou televisão, e músicos, bem como por atletas, provenientes das suas atividades profissionais exercidas nessa qualidade,

serão tributáveis no Estado Contratante em que as referidas atividades forem exercidas”.

A hipótese é de atletas e outras atividades incondizentes com a contratação do autor na qualidade de técnico. Creio que a hipótese não se subsume à proposição contida no bojo do Tratado Internacional.

Não obstante o disposto nos arts. 8º da Lei n. 7.713/88 (RIR/94), 14 e 15 do acordo bilateral, o art. 22 dessa Convenção também prevê a possibilidade de tributação no Brasil dos rendimentos auferidos pelos residentes neste País, mesmo que o imposto tenha sido retido na fonte no Japão, pois a alíquota lá praticada é diferenciada da Brasileira, ressaltando, porém, o direito à dedução até o limite do imposto pago naquele país, justamente para resguardar a renda da dupla tributação, ou mesmo mitigar os efeitos respectivos. Referido artigo tem a seguinte redação:

“Art. 22. 1) Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, sejam tributáveis no Japão, o Brasil considerará como dedução do imposto de renda daquela pessoa, um montante igual ao imposto de renda calculado antes de feita a dedução, e que seja apropriada à renda tributável no Japão.  
[..]”

Dessa maneira, a leitura que se faz do art. 14 é a seguinte: a remuneração recebida pelo residente no Brasil como empregado não será objeto de tributação no Japão, mas se o emprego for exercido naquele País, por mais de 183 dias, nele será tributado. Todavia, essa interpretação não leva à conclusão de que nada é devido no Brasil. A hipótese de não incidência, repiso, é direcionada aos tributos japoneses, e não como quer o apelante, face à confusão feita no conceito de ‘residente no Estado contratante’. Assim seria se o Tratado fosse composto apenas dos arts. 8º e 14, prevendo, tão somente, a competência de um dos estados contratantes. Como não é, deve ser interpretado de forma sistêmica e harmônica com o cotejo de todas as normas nele inseridas. Pensar de forma diversa, é menosprezar o conteúdo do art. 22, como se os arts. 8º e 14 sobre ele tivessem prevalência; inviabilizaria a hipótese de tributação concorrente e tornaria letra morta a parte do acordo bilateral que possibilita a imputação do imposto pago no Japão (fls. 434-v/436).

**F) Sexta alegação:** Por fim, alega-se **omissão** quanto ao disposto no art. 150, § 6º, da Constituição da República, “que, no entender do recorrente, a *contrario sensu*, sem dúvida tem aplicação na espécie” (fl. 459).

Igualmente, aqui não se pode falar que o acórdão foi omissivo. Nas razões de apelação, o recorrente não alegou contrariedade ao art. 150, § 6º, da Constituição Federal. Tratando-se de matéria nova, não argüida oportunamente, não estava o Tribunal obrigado a se pronunciar, até porque a regra encartada no dispositivo, o qual determina que somente lei específica poderá conceder isenção fiscal, não é de ordem pública e, portanto, não é de exame obrigatório e conhecimento *ex officio*.

Desse modo, devem ser afastadas as alegações quanto à deficiência do julgado, quer sob a ótica da omissão, quer da contradição, invocadas pelo recorrente.

Analisada a preliminar de nulidade do julgamento por ofensa ao art. 535 do CPC, passo ao exame da questão de fundo.

Da leitura do extenso voto condutor, verifica-se que o recorrente deixou de impugnar fundamento suficiente do acórdão recorrido, o que inviabiliza a admissão do apelo nos termos da Súmula 283/STF, de seguinte redação:

É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.

Com efeito, o principal fundamento utilizado pelo TRF da 4ª Região para negar provimento ao apelo do recorrente não foi rebatido no recurso especial.

O acórdão recorrido, com base nas regras do Código Civil e do Regulamento do Imposto de Renda vigentes à época dos fatos (Decreto n. 1.041/94, especialmente art. 14), concluiu que o recorrente, embora realizasse trabalho no Japão, permanecia domiciliado no Brasil e, portanto, era obrigado a recolher o imposto aqui em nosso País, como é possível apurar-se na seguinte passagem do voto condutor:

De início, cabe definir, para efeito de tributação do imposto de renda, o conceito de residência e se o apelante era residente no País ou não à época dos fatos geradores da renda, pois o tratamento tributário é distinto para as duas espécies, inclusive para a correta aplicação da Convenção firmada entre o Brasil e o Japão.

## JURISPRUDÊNCIA

O art. 31 do Código Civil revogado estabelece que o domicílio civil da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo. O art. 34 define que a mudança do domicílio ocorre com a transferência da residência com intenção manifesta de o mudar, mediante declaração do interessado. Nos contratos escritos, reza o art. 42 que os contraentes poderão especificar o domicílio onde exercitem suas atividades e cumpram os direitos e obrigações dele decorrentes. O art. 127, I, do CTN não destoa do disposto no Código Civil.

O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94, à época dos fatos (art. 1º da Lei n. 7.713/89 e art. 4º da Lei n. 8.383/91) diferencia o domicílio para efeitos fiscais de residência, justamente para abranger não só os nacionais mas também os estrangeiros residentes no país, sem distinção de nacionalidade, como sujeitos passivos de obrigação tributária.

Para deixar de ser tributado no País, o brasileiro nato e o naturalizado devem declarar expressamente a intenção de não mais residir no Brasil, sujeitando-se à tributação incidente até a data da saída definitiva. Não ocorrendo essa declaração – e no caso concreto não houve, pois o autor firmou contrato como técnico de futebol para atuar no Japão por oito meses – a pessoa física que deixar o País será considerado como residente no Brasil e tributado durante os primeiros doze meses de ausência, mediante a utilização dos valores da tabela progressiva anual, conforme determinava o Decreto n. 1.041, de 11 de janeiro de 1994, art. 14 e seguintes (RIR antigo), bem como o atual art. 86 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999). Aplica-se a ele, portanto, as diretrizes do RIR anterior cuja orientação não difere do vigente RIR:

“Art. 16. Os residentes ou domiciliados no Brasil que se retirarem em caráter definitivo do território nacional no curso de um ano-calendário, além da declaração correspondente aos rendimentos do ano-calendário anterior, ficam sujeitos à apresentação imediata da declaração de saída definitiva do País correspondente aos rendimentos e ganhos de capital percebidos no período de 1º de janeiro até a data em que for requerida a certidão de quitação de tributos federais para os fins previstos no art. 879, I, observado o disposto no art. 855 (Lei n. 3.470, de 28 de novembro de 1958, art. 17).

§ 1º O imposto de renda devido será calculado mediante a utilização dos valores da tabela progressiva anual (art. 86), calculados proporcionalmente ao número de meses do período abrangido pela tributação no ano-calendário (Lei n. 9.250, de 1995, art. 15).

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos após o requerimento de certidão negativa para saída definitiva do País ficarão sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou definitiva, na forma deste Livro, e, quando couber, na prevista no Livro III (Lei n. 3.470, de 1958, art. 17, § 3º, Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 78, incisos I a III, e Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 18).

**§ 3º As pessoas físicas que se ausentarem do País sem requerer a certidão negativa para saída definitiva do País terão seus rendimentos tributados como residentes no Brasil, durante os primeiros doze meses de ausência, observado o disposto no § 1º, e, a partir do décimo terceiro mês, na forma dos arts. 682 e 684 (Decreto-Lei n. 5.844, de 1943, art. 97, alínea b, e Lei n. 3.470, de 1958, art. 17)."** (grifo nosso).

O documento anexado à inicial, traduzido para a língua portuguesa, da lavra de Tradutor Público e Intérprete Comercial, nomeado pela Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, comprova claramente a opção pelo domicílio e residência no Brasil, pois se intitula "Comprovante de pagamento a Pessoa Não Residente no Japão", no qual ficou consignado como endereço do apelante o apto. 1101 da Rua Anita Garibaldi, Porto Alegre/RS (fl. 24).

Realço, por mais importante, o art. 3º da Convenção Bilateral Brasil-Japão, destinado a evitar a bitributação, a expressão "residente num Estado contratante" designa as pessoas que por virtude da legislação desse Estado estão aí sujeitas a imposto, devido a seu domicílio, à sua residência, à sede de sua direção ou qualquer outro critério de natureza análoga.

Não só isso leva a conclusão sobre a obrigação do apelante de recolher IRPF no Brasil com a conseqüente submissão as normas e competência tributante do país de origem. Na nossa tradição, o princípio da universalidade – da titularidade, da tributabilidade ilimitada – *word-wade-income* – rege a incidência de tributação sobre as pessoas físicas.

O antigo RIR, art. 21, ordenava a inclusão no cômputo do rendimento bruto, os rendimentos 'recebidos no exterior, transferidos ou não ao Brasil, ainda que decorrentes de atividade desenvolvida ou de capital recebido no exterior,...".

O princípio remanesceu na reforma abolicionista da tributação cedular, art. 3º, § 4º, da Lei n. 7.713/88 ao dispor que independe de denominação dos rendimentos, títulos ou direitos da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando à incidência, a

## JURISPRUDÊNCIA

aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, por qualquer forma e título.

Assim, irrelevante o domicílio da fonte produtiva ou do pagamento da renda. O elemento de conexão valorado dentro de juízo axiológico, elemento de previsão normativa que determinando a localização do contexto fático em certo ordenamento jurídico, tem por consequência atrair a incidência deste ordenamento à situação concreta, é o domicílio do contribuinte para fins fiscais.

Não posso subtrair do contexto deste trabalho a atenuação à universalização da tributação consubstanciada na outorga de crédito de imposto, havendo reciprocidade, para fins compensatórios. Todavia, a imputação não pode extrapolar a diferença entre o IRPF calculado sem a exclusão dos rendimentos e o devido com a inclusão dos mesmos rendimentos.

Definida a opção do apelante pela residência no Brasil, e a competência cumulativa do Brasil para impor o tributo, passo a decidir sobre o adequado tratamento tributário a ser dispensado, considerando a Convenção firmada entre o Brasil e o Japão e a legislação interna superveniente (fls. 433-434).

No apelo, o recorrente apontou violação, apenas, dos arts. 8º da Lei n. 7.713/88, 15 do Decreto n. 61.899/67, 111 do Decreto n. 1.041/94 (Regulamento do Imposto de Renda), e 2º, §§ 1º e 2º, da Lei de Introdução do Código Civil. Deixou de combater, entretanto, o art. 16 do Decreto n. 1.041/94, que, por si só, sustenta a conclusão adotada no aresto recorrido.

Assim, a ausência de combate a um dos fundamentos suficientes do acórdão impõe o não-conhecimento do recurso especial, quanto a esses pontos, nos termos da já citada Súmula 283/STF.

Ante o exposto, **conheço em parte do recurso especial e nego-lhe provimento.**

É como voto.

## CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2006/0190616-8    REsp 882785/RS  
Número Origem: 200071000026248

Pauta: 18 de dezembro de 2007          Julgado: 18 de dezembro de 2007

Relator: Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Presidente da Sessão  
Exmo. Sr. Ministro Castro Meira

Subprocurador-Geral da República  
Exmo. Sr. Dr. Carlos Eduardo de Oliveira Vasconcelos

Secretária  
Bela. Valéria Alvim Dusi

#### AUTUAÇÃO

Recorrente: Paulo Roberto Falcão  
Advogado: Cristóvão Colombo dos Reis Miller e outro(s)  
Recorrido: Fazenda Nacional  
Procurador: Simone Anacleto Lopes

ASSUNTO: Tributário – Imposto de Renda – Isenção

#### SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). Amir José F. Sarti, pela parte Recorrente Paulo Roberto Falcão  
Dr(a). Alexandra Carneiro, pela parte Recorrida: Fazenda Nacional

#### CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a), conhecendo parcialmente do recurso e, nessa parte, negando-lhe provimento, pediu vista dos autos, o Sr. Ministro Humberto Martins.

Aguardam os Srs. Ministros Herman Benjamin, Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) e Eliana Calmon.

## JURISPRUDÊNCIA

Brasília, 18 de dezembro de 2007

Valéria Alvim Dusi  
Secretária

RECURSO ESPECIAL N. 882.785/RS (2006/0190616-8)

Relator: Ministro Castro Meira  
Recorrente: Paulo Roberto Falcão  
Advogado: Fazenda Nacional  
Procurados: Simone Anacleto Lopes

VOTO-VISTA: O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS: Sr. Presidente, pedi vista do autos, para melhor analisar o recurso que é da relatoria de Vossa Excelência.

Para situar a egrégia Segunda Turma sobre a matéria, registro o relatório feito por Sua Excelência, o relator:

Cuida-se de recurso especial fundado na alínea *a* do inciso III do art. 105 da Constituição da República e interposto contra acórdão proferido em apelação cível pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AGRAVO RETIDO. CERCEAMENTO DE DEFESA. ACORDO BILATERAL BRASIL-JAPÃO. RESIDÊNCIA. BI-TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. SOBERANIA.

1. A prova técnica aspirada destina-se ao convencimento do Magistrado que pode até determiná-la de ofício. Convicto da suficiência dos elementos probatórios, habilitando-o ao julgamento, a produção de prova específica é despendida e não há cerceamento de defesa.
2. Para deixar de ser tributado no País o brasileiro não naturalizado deverá declarar expressamente não mais residir no Brasil, sujeitando-se aos tributos correntes até a saída definitiva.
3. Art. 3º da Convenção Bilateral Brasil-Japão destinado a evitar a bi-tributação ou mitigá-la.
4. Princípio da universalidade, da titularidade, da tributabilidade ilimitada – *word-wade-income* – rege a incidência de tributação sobre pessoas físicas – art. 3º, § 4º, da Lei n. 7.713/88.

5. O elemento de conexão valorado dentro de juízo axiológico, elemento de previsão normativa que, determinando a localização no contexto fático em certo ordenamento jurídico e tem por consequência atrair a incidência deste ordenamento à situação concreta, no caso concreto, é o domicílio do contribuinte para fins fiscais, sem subtrair a atenuação à universalização da tributação consubstanciada na outorga de crédito de imposto (tributação).
6. Art. 14 do acordo Brasil-Japão inaplicável à hipótese vertente porque se trata de competência exclusiva para tributar atribuída a estado de domicílio fiscal, precipuamente averiguada em razão do curto interregno de afastamento ou permanência noutra estado contratante.
7. Art. 15 do acordo Brasil-Japão também irrelevante pois o contribuinte foi contratado como técnico de futebol.
8. Incidência de bitributação das leis japonesas e leis brasileiras, mitigadas pela imputação de carga tributária sofrida no Japão (fonte) sobre o rendimento pago a brasileiro aqui domiciliado, quando do ajuste na declaração de renda (IRPF).
9. Lei brasileira superveniente que com o tratado Brasil-Japão não colide, ao contrário, harmoniza-se.
10. Obrigatoriedade de recolhimento do IRPF pelo denominado ‘carnê-leão’ e posterior devolução do tributo pago no Japão em decorrência do ajuste anual, até o montante recolhido no exterior.
11. Apelação improvida” (fl. 441 e verso).

Paulo Roberto Falcão opôs embargos declaratórios, suscitando a existência de obscuridades, omissões e contradições no aresto recorrido. O TRF da 4ª Região, entretanto, acolheu-os em parte apenas para fins de prequestionamento. A ementa restou assim elaborada:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. O acórdão não incorreu em omissão, contradição e obscuridade ante o adequado enfrentamento das questões postas em discussão.
2. O juiz, na prestação jurisdicional, não está adstrito a examinar todos os argumentos indicados, bastando que fundamente a tese que esposar.
3. Os embargos declaratórios não se prestam para rediscutir o julgado, sendo cabível caráter infringente somente em situações excepcionais, o que não é o caso dos autos.

## JURISPRUDÊNCIA

4. Cabíveis embargos de declaração para efeito de prequestionamento, em vista do disposto nas Súmulas 282 e 356 do STF e 98 e 211 do STJ.

5. Embargos de declaração parcialmente providos para efeito de prequestionamento” (fl. 453).

No especial, o recorrente alega, em preliminar, negativa de vigência aos arts. 165, 458, inciso II, e 535, incisos I e II, do Código de Processo Civil, ao argumento de que o Tribunal de origem deixou de se manifestar acerca dos seguintes pontos:

**a) Contradição e obscuridade** quanto à aplicação do art. 8º da Lei 7.713/88, já que reconheceu como fato incontroverso a permanência do recorrente no Japão como técnico de futebol, bem como a tributação na fonte de seus rendimentos lá realizada, mas deixou de reconhecer o direito de não sofrer nova incidência tributária no Brasil, como consignado no referido dispositivo.

Defende que o “País” a que se refere o art. 1º só poderia ser o Japão, e não o Brasil, tendo em vista que a fonte pagadora estava situada em território japonês. Assim, conclui que, “se a fonte está situada no exterior, o desconto na fonte só pode ocorrer no exterior – como aliás, efetivamente ocorreu. E se houve tributação na fonte, no exterior, à luz do mesmo dispositivo legal, não pode haver nova imposição, no Brasil” (fl. 456);

**b) Omissão** quanto ao art. 15 da Convenção Brasil-Japão (Decreto 61.899/67). Ao contrário do que consignou o acórdão atacado, afirma que o técnico de futebol é um profissional do esporte que participa de espetáculos esportivos, podendo, outrossim, ser equiparado “aos atletas que comanda dentro do próprio campo” (fl. 457), situação que submete os rendimentos auferidos à tributação a ser realizada pelo Estado Contratante, na hipótese do Japão. Em suma, sustenta que “o acórdão embargado não se dignou a esclarecer as razões objetivas da discriminação”;

**c) Contradição** relativamente ao artigo 14 da Convenção Brasil-Japão. Defende que o acórdão recorrido, em decorrência da fundamentação esposada, deveria ter aplicado o art. 8º da Lei 7.713/88, que reconhece ao recorrente o direito de não ser novamente tributado quando retido na fonte o imposto no estrangeiro, e não a norma internacional;

**d) Omissão** a respeito do conteúdo do Parecer Normativo n. 3/95, do Coordenador Geral do Sistema de Tributação, publicado no DOU de

05 de setembro de 1995, que dispõe sobre o “tratamento tributário dos rendimentos do trabalho assalariado recebidos por brasileiros no Japão, em face do disposto no art. 14 da Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos entre o Brasil e aquele país, bem como da remessa desses rendimentos ao Brasil” (fls. 25/26);

**e) Omissão** acerca do artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei de Introdução do Código Civil, assim argumentando:

“De outro lado, o acórdão embargado afirmou incidir no caso a regra contida no art. 111 do Decreto n. 1.041/94 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos) – que autorizava a ‘deduzir do imposto apurado na forma do art. 94, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos’ – dessa forma afastando as disposições da Convenção Brasil-Japão, ainda ao argumento de que ‘a norma interna posterior, incompatível com a do tratado, é de aplicação obrigatória pelos Tribunais’.

Acontece que, nos termos da Lei de Introdução, ‘a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior’ (art. 2º, § 1º) e ‘a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior’ (art. 2º, § 2º).

E como nenhum dos diplomas legais supervenientes à questionada Convenção declarou expressamente que a revogava, nem se revelou com ela incompatível e muito menos regulou inteiramente a matéria nela tratada, parece forçoso reconhecer que a legislação nacional superveniente nada mais fez do que estabelecer disposições ‘a par das já existentes’ naquela Convenção, que, por isso, absolutamente não foi revogada nem modificada.

Mas o acórdão embargado não se preocupou em ventilar sequer o artigo 2º, §§ 1º e 2º da Lei de Introdução – e aí mais uma **omissão** que estava a exigir saneamento” (fls. 458-459);

**f) Omissão** quanto ao disposto no artigo 150, § 6º, da Constituição da República, “que, no entender do recorrente, *a contrario sensu*, sem dúvida tem aplicação na espécie: outra **omissão** que deveria ter sido corrigida” (fl. 459).

No mérito sustenta contrariedade aos seguintes dispositivos de lei federal:

“a) **Art. 8º da Lei n. 7.713/88**, pois, no seu entender, o País a que se refere o dispositivo é o Japão, e não o Brasil, já que a fonte pagadora estava situada em território japonês. E continua: ‘E se houve tributação na fonte, no exterior, à luz do mesmo dispositivo legal, não pode haver nova imposição, no Brasil’ (fl. 462);

**b) Art. 15 do Decreto n. 61.899/67**, que Promulga a Convenção para evitar dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão.

Defende, ao contrário do aresto recorrido, que o técnico de futebol é um profissional do esporte que participa de espetáculos esportivos, podendo, outrossim, ser equiparado ‘aos atletas que comanda dentro do próprio campo’ (fl. 462), situação que submete os rendimentos auferidos à tributação a ser realizada pelo Estado Contratante, no caso o Japão;

**c) Art. 111 do Decreto n. 1.041/94** – Regulamento do Imposto de Renda. Aduz que esse Regulamento ‘editado por decreto – não pode prevalecer sobre a Lei 7.713/88, que, como visto, isenta do imposto de renda os rendimentos ou ganhos de capital auferidos de fontes situadas no exterior, que tenham sido tributados na fonte, no exterior (art. 8º)’ – fl. 464. Alega, ainda, que o Regulamento ‘também não revoga tratado nem convenção internacional’. Nesse ponto, requer a incidência do artigo 15 da Convenção Brasil-Japão, no sentido de que seja o técnico de futebol equiparado aos atletas (fl. 464).

**d) Art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei de Introdução do Código Civil**, pois ‘nenhum dos diplomas legais supervenientes à Lei n. 7.713/88 ou à questionada Convenção - muito menos o artigo 111 do Decreto n. 1.041/94 – declarou expressamente que as revogava, nem se revelou com elas incompatível e muito menos regulou inteiramente a matéria nelas tratada’ (fl. 465).

Em suma, requer sejam ‘aplicados ao caso dos autos os artigos 8º da Lei 7.713/88 e 15 da Convenção Brasil-Japão.’”

Simultaneamente, foi interposto recurso extraordinário (fls. 469-473), que não foi admitido na origem (fl. 493 e v), não tendo sido interposto agravo do STF, consoante certidão à fl. 495.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao recurso especial às fls. 477-484, sustentando os pontos a seguir:

“a) Em seu juízo, o contribuinte realiza interpretação equivocada acerca do disposto no artigo 8º da Lei n. 7.713/88, ao sustentar que o termo ‘país’ existente na norma refere-se, no caso concreto, não ao Brasil, como entendeu o acórdão recorrido, mas sim ao Japão.

Aduz que essa interpretação contraria o item 13 do Parecer Normativo 3/95, o qual dispõe que ‘Os rendimentos recebidos no Japão por pessoas físicas que mantêm a condição de residentes no Brasil sujeitam-se ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) nos termos do art. 8º da Lei n. 7.716, de 22.12.88 (art. 115 da RIR/94). Na Declaração de Ajuste Anual o contribuinte inclui esses rendimentos e compensa o imposto pago a esse título’ (fl. 480);

b) ‘A respeito da condição de residente no Brasil do ora Recorrente, mesmo no tempo em que trabalhou como técnico de futebol no Japão, remete a União aos precisos termos constantes do r. acórdão recorrido, que, com percuciência, analisou esta questão (fls. 433 e 433 v)’ (fl. 480).

Alerta, entretanto ‘que, para os efeitos fiscais, as pessoas físicas que se ausentam do Brasil, durante os doze primeiros meses ausência, mantêm a condição de residentes no País, exceto se requererem a certidão negativa para sua saída definitiva, o que incoorreu com o Recorrente, nos termos do art. 16, par. 3º, do RIR aplicável ao tempo do fato’ (fl. 480).

c) Alega que é inaplicável à hipótese dos autos o art. 15 da Convenção Brasil-Japão, pois o técnico de futebol não pode ser equiparado ao atleta e que a ‘pretensão de isentar-se do pagamento do tributo esbarra na impossibilidade de se usar a analogia para tal fim, aliado ao fato de que regras da espécie devem ser interpretadas restritivamente’ (fl. 481);

d) Afasta a assertiva do contribuinte, respaldada no § 2º do art. 14 da Convenção Brasil-Japão, no sentido de que se trata de tributação exclusiva a ser realizada apenas no Japão. Defende, assim, seja observada a norma do art. 22 da Convenção, argumentando nesse sentido que:

‘A redação do § 2º deixa claro que ali está sendo contemplada a situação de pessoa que, residindo em um Estado Contratante e exercendo emprego em outro Estado Contratante, sob as condições elencadas nas referidas alíneas, terá seus rendimentos tributados exclusivamente pelo Estado da residência, ficando isento do pagamento do imposto no estado do exercício do emprego.

[...]

Em outras palavras, não se trata de hipótese com competência exclusiva de um dos Estados Contratantes, e sim de competência cumulativa de ambos, conforme previsto na última parte do parágrafo 1º do artigo 14’ (fl. 482).

## JURISPRUDÊNCIA

e) Sustenta, por fim, não ocorrer contrariedade ao dispositivo da Lei de Introdução ao Código Civil (fl. 483).”

Admitido o recurso especial (fl. 492 e v.), subiram os autos a esta Corte.

É o relatório.

Estou de acordo com o Ministro-Relator em todos os pontos de seu Voto, de forma que também conheço em parte do recurso especial e nego-lhe provimento.

De início, assevero apenas que os arts. 165 e 458, II do CPC não estão prequestionados, devendo a questão ser analisada à luz do art. 535 do CPC.

De todo o modo, quanto à violação dos artigos de lei federal, com exceção do art. 535 do CPC, impossível o conhecimento da matéria nesta seara; porquanto, o recorrente deixou de combater, com especificidade bastante, o art. 16 do Decreto n. 1.014/94, o que por si só é fundamento específico do acórdão recorrido e sustenta toda a problemática tratada na instância ordinária.

Assim, aplica-se o enunciado 283 da Súmula do STF, quanto ao mérito propriamente dito, no que diz respeito à negativa de vigência dos arts. 8º da Lei n. 7.713/88; 15 do Decreto n. 61.899/67, que promulga a Convenção para evitar dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, com o Japão; art. 11 do Regulamento do Imposto de Renda; e 2º, §§ 1º e 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei n. 4.657/42).

Também impossível a análise, em grau de recurso especial, ainda que indiretamente, da matéria constitucional inserta no art. 150, § 6º, da CF.

Sob o enfoque exclusivo do art. 535 do CPC, não se há falar em omissão na apreciação da matéria constitucional, uma vez que não foi ela alegada em grau de apelação, vindo a ser inovada no recurso especial.

Assim, cuidado de analisar as diversas alegações que tocam ao art. 535 do CPC, que no recurso especial foram corretamente impugnadas.

A primeira alegação é a de que o acórdão recorrido é **contraditório**, na medida em que, ao analisar a aplicação do art. 8º da Lei n. 7.713/88, reconheceu o fato incontroverso da permanência do recorrente no Japão – como técnico de futebol –, bem como a tributação na fonte de seus rendimentos, mas salientou que poderia, mesmo assim, sofrer nova incidência tributária no Brasil.

É o seguinte os termos do referido artigo de lei:

Art. 8º. Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

Ora, não existiu contradição alguma nessa hipótese, uma vez que o Tribunal Regional, ao analisar a lei, apenas entendeu – o que é perfeitamente possível e legal – que a expressão “País” só poderia o Brasil.

Se chegou a conclusão contrária à pretendida pelo recorrente, nem por isso violou o art. 535 do CPC. Para espancar de vez qualquer dúvida sobre o assunto, esta é a passagem registrada no acórdão recorrido sobre o assunto (fl. 437):

Em verdade o art. 8º da Lei n. 7713/88 sujeita o contribuinte ao denominado carnê-leão, acaso os rendimentos oriundos do exterior não sejam objeto de incidência na fonte, art. 7º. O termo País é direcionado aos descontos não efetuados na fonte aqui no Brasil, remetendo o contribuinte ao sistema do art. 25 da Lei n. 7.713, a exemplo dos serventuários da justiça e outros.

Também aponta **omissão** no que diz respeito ao art. 15 da Convenção Brasil-Japão (Decreto n. 61.899/67).

Sustenta o recorrente, neste particular, que o técnico de futebol é um profissional do esporte, que participa de espetáculos esportivos; podendo, assim, ser equiparado “aos atletas que comanda dentro do próprio campo” (fl. 457), o que levaria à submeter seus rendimentos à tributação do Estado contratante, no caso, o Japão.

Ora, novamente, omissão alguma existe nessa parte, pois, como do entendimento iterativo do STJ, não implica violação do art. 535 do CPC a conclusão do aresto recorrido, contrária aos interesses da parte. O que existe, aqui, é mera irresignação do recorrente no que diz respeito ao entendimento assentado no acórdão recorrido, no sentido de que **os atletas são somente aqueles que efetivamente participam do evento esportivo, não podendo o técnico ser a eles equiparado.**

Também alega **omissão** no que diz respeito à análise do conteúdo do Parecer Normativo n. 03/95, do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, o que seria importante para o deslinde da controvérsia.

## JURISPRUDÊNCIA

Mais uma vez, não há falar em omissão, pois o acórdão recorrido expressamente sobre o tema manifestou-se conforme se vê no voto-condutor à fl. 433, também citado no voto do Min. Castro Meira.

Também não existe **omissão** no que diz respeito ao art. 2º, §§ 1º e 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, uma vez que o acórdão recorrido exaustivamente analisou o tema ali tratado, como se vê claramente às fls. 434 v /436.

Para tanto, basta citar a seguinte passagem do acórdão recorrido:

No âmbito internacional, o tratado rege-se por forma própria de criação e sua revogação ocorre somente pela denúncia, diferentemente das normas que atuam na ordem interna. A revogação das normas nacionais ocorre com lei posterior dispondo diferentemente sobre a matéria (LICC, art. 2º). Após integrada a convenção às normas internas, sua revogação se dará pelo mesmo processo de revogação das demais espécies normativas da ordem interna. Se somente fosse possível sua revogação pela denúncia, prestigiando a forma de revogação na ordem internacional, estar-se-ia dando à Convenção condição de superioridade às normas constitucionais. Em nossa Constituição Federal, é de ver, não existe dispositivo considerando irrevogável lei positiva pelo fato de ter sua origem em tratado internacional (fl. 435).

Ante o exposto, **acompanho o Ministro-Relator, conhecendo em parte do recurso especial, para negar-lhe provimento.**

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECURSO ESPECIAL N. 882.785 - RS (2006/0190616-8)

Relator: Ministro Castro Meira

Recorrente: Paulo Roberto Falcão

Advogado: Cristóvão Colombo des Reis Miller e outro(s)

Recorrido: Fazenda Nacional

Procurador: Simone Anacleto Lopes

VOTO VENCEDOR: O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: Cuida-se de Recurso Especial fundado na alínea *a* do permis-

sivo constitucional contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fl. 441):

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AGRAVO RETIDO. CERCEAMENTO DE DEFESA. ACORDO BILATERAL BRASIL-JAPÃO. RESIDÊNCIA. BI-TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. SOBERANIA.

1. A prova técnica aspirada destina-se ao convencimento do Magistrado que pode até determiná-la de ofício. Convicto da suficiência dos elementos probatórios, habilitando-o ao julgamento, a produção de prova específica é despicienda e não há cerceamento de defesa.
2. Para deixar de ser tributado no País o brasileiro não naturalizado deverá declarar expressamente não mais residir no Brasil, sujeitando-se aos tributos correntes até a saída definitiva.
3. Art. 3º da Convenção Bilateral Brasil-Japão destinado a evitar a bi-tributação ou mitigá-la.
4. Princípio da universalidade, da titularidade, da tributabilidade ilimitada – *world-wide-income* – rege a incidência de tributação sobre as pessoas físicas – art. 3º, § 4º, da Lei n. 7.713/88.
5. O elemento de conexão valorado dentro de juízo axiológico, elemento de previsão normativa que, determinando a localização no contexto fático em certo ordenamento jurídico e tem por consequência atrair a incidência deste ordenamento à situação concreta, no caso concreto, é o domicílio do contribuinte para fins fiscais, sem subtrair a atenuação à universalização da tributação consubstanciada na outorga de crédito de imposto (imputação).
6. Art. 14 do acordo Brasil-Japão inaplicável à hipótese vertente porque se trata de competência exclusiva para tributar atribuída ao estado de domicílio fiscal, precipuamente averiguada em razão do curto interregno de afastamento ou permanência noutra estado contratante.
7. Art. 15 do acordo Brasil-Japão também irrelevante pois o contribuinte foi contratado como técnico de futebol.
8. Incidência de bitributação das leis japonesas e leis brasileiras, mitigadas pela imputação da carga tributária sofrida no Japão (fonte) sobre o rendimento pago a brasileiro aqui domiciliado, quando do ajuste na declaração de renda (IRPF).
9. Lei brasileira superveniente que com o tratado Brasil-Japão não colide, ao contrário, harmoniza-se.

## JURISPRUDÊNCIA

10. Obrigatoriedade de recolhimento do IRPF pelo denominado “carnê-leão” e posterior devolução do tributo pago no Japão em decorrência do ajuste anual, até o montante recolhido no exterior.

11. Apelação improvida.

O recorrente pleiteia a reforma do aresto recorrido, apontando a violação dos seguintes dispositivos legais:

- a) arts. 165, 458, II, e 535, I e II, do CPC (obscuridade, omissões e contradições);
- b) art. 8º da Lei 7.713/1988 – alega que, “se a fonte está situada no exterior, o desconto ‘na fonte’ só pode ocorrer ‘no País’ em que está situada a ‘fonte’, ou seja no exterior” (fl. 462);
- c) art. 15 do Decreto 61.889/67 – defende “que o conceito de ‘participantes em diversões públicas’ estabelecido pela norma é aberto, indeterminado, meramente exemplificativo” (fl. 462);
- d) art. 111 do Decreto 1.041/94 – sustenta que, “sendo fato incontroverso que o recorrente permaneceu no Japão por mais de 183 dias – entre 10 de março de 1994 e 09 de novembro de 1994 – é indiscutível que o acórdão recorrido aplicou mal o art. 111 do Decreto n. 1.041/94, segundo a orientação da própria autoridade fazendária (fl. 464).

Foram apresentadas contra-razões às fls. 477-484.

O Tribunal de origem admitiu o Recurso Especial (fl. 492).

O presente apelo foi distribuído ao eminente Ministro Castro Meira, que conheceu em parte do Recurso Especial do contribuinte e, nessa parte, negou-lhe provimento.

O Relator afastou a suposta violação dos arts. 165, 458, II, e 535, I e II, do CPC, sob o entendimento de que não houve omissão no acórdão recorrido nem contradição, pois as questões ditas omitidas foram expressamente examinadas pela Corte de origem, a qual deu interpretação possível e razoável, embora distinta da defendida pela parte.

Quanto à questão de fundo, de acordo com o Ministro Castro Meira, não houve impugnação, pelo contribuinte, de um dos fundamentos do aresto recorrido, qual seja a condição de o particular ser domiciliado no Brasil e, portanto, obrigado a recolher o imposto em nosso País, nos moldes preconizados no art. 16 do Decreto n. 1.041/94. Aplicou à espécie o teor da Súmula 283/STF.

É, em síntese, o relatório.

No que tange à alegação do contribuinte de que o acórdão combatido incorreu em omissão, obscuridade e contradição, acompanho o relator, Min. Castro Meira, e afasto as ofensas aos arts. 165, 458, II, e 535, I e II, do CPC.

No mérito, *concessa maxima venia*, divirjo do posicionamento adotado pelo eminente Ministro Relator, pelas razões que passo a expor.

A questão se resolve pela interpretação de duas normas tidas por violadas – art. 8º da Lei n. 7.713/88 e art. 15 do Decreto n. 61.899/67 –, as quais o Ministro Castro Meira considerou expressamente prequestionadas pela instância de origem.

Colaciono o teor do art. 8º da Lei n. 7.713/88:

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, **ou de fontes situadas no exterior**, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, **no País**. (grifei).

Ao interpretar o texto legal acima, entendo que o legislador, ao usar a expressão “fontes situadas no exterior” e, em seguida, acrescentar o vocábulo “País”, quis referir-se a qualquer país, e não apenas ao Brasil.

Ou seja, se não houvesse essa expressão “ou fontes situadas no exterior”, não teríamos grandes dificuldades de hermenêutica, porque só um sentido poder-se-ia dar ao vocábulo “País”.

Acredito que de situações como essa, de norma profundamente minuciosa em todos os sentidos, não se pode extrair uma interpretação que venha a contrariar os direitos do contribuinte.

*In casu*, é fato incontroverso que houve tributação, no Japão, sobre os rendimentos recebidos pelo recorrente, conforme se percebe no trecho seguinte do voto condutor do aresto recorrido (fl. 432, verso):

Não está em discussão a ausência de recolhimento de imposto sobre a renda, uma vez que o Fisco reconhece, no Auto de Infração acostado às fls. 29/30, que o recorrente recebeu o valor bruto de Y 95.000.000,00 (noventa e cinco milhões de ienes), com retenção de Y 19.000.000,00 (dezenove milhões de ienes), a título de imposto sobre a renda, o equivalente a 20% sobre o rendimento bruto.

Assim, uma vez que ocorreu a tributação dos rendimentos na fonte situada no exterior, mais precisamente no Japão – registre-se que em montante bastante expressivo (20% sobre o rendimento bruto) –, não há incidência do Imposto de Renda no Brasil, em obediência ao disposto na norma em análise.

Ressalto, ainda, que o recorrente aponta ofensa ao art. 15 do Decreto 61.899/67, que promulgou a Convenção Internacional com o Japão, para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos.

Transcrevo o referido dispositivo:

Art. 15. Não obstante o disposto nos arts. 13 e 14, os rendimentos obtidos pelos **participantes em diversões públicas**, tais como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, e músicos, bem como por atletas, provenientes das suas atividades profissionais exercidas nessa qualidade, serão tributáveis no Estado Contratante em que as referidas atividades forem exercidas. (grifei).

A Corte Regional entendeu que a norma acima colacionada não se aplica ao recorrente, nos moldes do excerto seguinte (fl. 435):

A hipótese é de atletas e outras atividades incondizentes com a contratação do autor na qualidade de técnico. Creio que a hipótese não se subsume à proposição contida no bojo do Tratado Internacional.

Ocorre que a Convenção Internacional trata dos “participantes em diversões públicas”, e exemplifica algumas hipóteses abrangidas pela expressão. Não se pode dizer que o artigo trouxe um rol taxativo de atividades, mas apenas exemplificou com alguns casos, consoante se percebe pelo uso da expressão “tais como”, seguida dos termos “artista de teatro, cinema [...] bem como por atletas”.

O técnico de futebol – função exercida pelo ora recorrente – está inserido na definição de “participante em diversão pública”.

Dessa forma, **conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dou-lhe provimento, para reconhecer incabível bitributação de renda por serviço prestado por técnico de futebol contratado no exterior (Japão), tendo em vista já ter sido tributado na fonte estrangeira, país com o qual o Brasil estabeleceu acordo.**

É como **voto**.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2006/0190616-8 REsp n. 882.785/RS  
Número Origem: 200071000026248  
Pauta: 17 de abril de 2008 Julgado: 17 de abril de  
2008

**Relator;** Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão  
Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocuradora-Geral da República  
Exma. Sra. Dra. DULCINÉA MOREIRA DE BARROS

Secretária  
Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

Relator: Ministro Castro Meira  
Recorrente: Paulo Roberto Falcão  
Advogado: Cristóvão Colombo des Reis Miller e outro(s)  
Recorrido: Fazenda Nacional  
Procurador: Simone Anacleto Lopes

ASSUNTO: Tributário – Imposto de Renda - Isenção

**CERTIDÃO:** Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Humberto Martins, conhecendo em parte do recurso e, nessa parte, negando-lhe provimento, e do voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, conhe-

## JURISPRUDÊNCIA

cendo em parte do recurso e, nessa parte, dando-lhe parcial provimento, pediu vista dos autos, antecipadamente, a Sra. Ministra Eliana Calmon.

O Sr. Ministro Humberto Martins (voto-vista) votou com o Sr. Ministro Relator.

Aguarda o Sr. Ministro Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região).

Brasília, 17 de abril de 2008

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

RECURSO ESPECIAL N. 882.785/RS (2006/0190616-8)

VOTO-VISTA: A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON:

O presente recurso tem como relator o Ministro Castro Meira que, após análise detalhada da legislação pertinente à tese jurídica discutida nos autos, conheceu em parte do recurso especial interposto pelo contribuinte PAULO ROBERTO FALCÃO, mas negou-lhe provimento, deixando consignado no judicioso voto o seguinte:

- 1) o documento anexado à inicial, traduzido para o português por Tradutor Público e Intérprete Comercial, comprova a opção do recorrente pelo domicílio e residência no Brasil;
- 2) o art. 3º da Convenção Bilateral Brasil-Japão, destinado a evitar a bitributação, contém a expressão “*residente num Estado contratante*”, a qual designa as pessoas que, por virtude da legislação desse Estado, estão sujeitas a imposto, devido em seu domicílio, sede da sua direção;
- 3) pelo princípio da universalidade que rege a incidência da tributação das pessoas físicas, as normas de competência para a tributação a serem aplicadas é a do país de origem, salvo exceção, ou seja, reciprocidade para fins compensatórios, sendo irrelevante o domicílio da fonte produtiva ou do pagamento da renda;
- 4) como exceção, aplicam-se as regras da Convenção firmada entre o Brasil e o Japão e a legislação interna superveniente, considerando-se a opção do contribuinte pelo domicílio no Brasil.

O recorrente, diferentemente, entende que:

- 1) o cerne da questão não está no art. 16 do RIR, regra geral e incontroversa, e sim na aplicação da regra especial, art. 15 da Convenção Brasil/Japão, destinada a evitar dupla tributação e na disposição do art. 8º da Lei n. 7.713/88, a qual deve prevalecer pelo princípio da especialidade;
- 2) a norma especial, o Decreto n. 61.899/67, pelo qual foi promulgada a Convenção aludida, em seu art. 15 estabelece que as pessoas físicas que se ausentarem do país sem requerer a certidão negativa para saída definitiva, terão tributados os rendimentos nos 12 (doze) primeiros meses, como se residente fossem. Porém, em se tratando de residentes no Brasil, com rendimentos auferidos no Japão como participante de atividade em diversões públicas, tais como artistas de teatro, cinema, rádio, televisão, músicos, atletas, os rendimentos auferidos em decorrência dessas atividades serão tributados no Estado onde as atividades forem exercidas, ou seja no Japão;
- 3) complementando a regra, o art. 8º da Lei n. 7.713/88 estabeleceu uma segunda hipótese de só haver pagamento no país da fonte produtora do rendimento, quando os residentes no Brasil receberem rendimentos de fonte situada no exterior, com tributação na fonte no exterior.

Como o voto do relator foi expresso em considerar prequestionados os dispositivos constantes da Lei 7.713/88, art. 8º e o art. 15 do Decreto n. 61.899/67, transcrevo para melhor compreensão ambos:

**Art. 8º da Lei 7.713/88:** Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

O Tribunal, ao interpretar o dispositivo transcrito, entendeu que a expressão “no País” se refere ao Brasil e não ao Japão, tendo o relator adotado o entendimento.

Verifico, decompondo a norma:

## JURISPRUDÊNCIA

- a) a pessoa física que receber rendimentos de fonte situada no exterior;
- b) se não tiver sofrido tributação na fonte, no país de onde proveio o rendimento;
- c) fica sujeita ao pagamento do Imposto sobre a Renda, nos termos do art. 25 da Lei n. 7.713/88.

Na hipótese dos autos, houve tributação na fonte, ou seja, no Japão? A resposta é positiva, o que retira a incidência do imposto, calculado da forma preconizada, porque quando o artigo fala em fonte tributante no país só pode estar se referindo ao Japão, onde está a fonte.

**Art. 15 do Decreto n. 61.899/67:** Não obstante o disposto nos artigos 13 e 14, os rendimentos obtidos pelos participantes em diversões públicas, tais como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, e músicos, bem como por atletas, provenientes das suas atividades profissionais exercidas nessa qualidade, serão tributáveis no Estado Contratante em que as referidas atividades forem exercidas.

O dispositivo acima transcrito foi considerado inservível pelo relator que, para tanto, adotou o entendimento da instância apelatória que assim se manifestou:

A hipótese é de atletas e outras atividades incondizentes com a contratação do autor na qualidade de técnico. Creio que a hipótese não se subsume à proposição contida no bojo do Tratado Internacional. (fl. 435)

Peço *venia* para mais uma vez discordar do entendimento. Naturalmente que o artista, o atleta, o músico, etc., não podem funcionar sozinhos. Precisam de uma equipe de apoio, mesmo quando se apresentam sozinhos para o público. Daí a redação constante do art. 15 que se refere a “**participantes em diversões públicas**”, sendo a nomenclatura que se segue à expressão meramente exemplificativa. Daí o meu entendimento quanto à abrangência da norma ao técnico, aquele que faz acontecer o espetáculo público, o partícipe incontestado da diversão, para usar exatamente da expressão da norma, preocupando-me em dar uma interpretação restritiva, em atenção ao disposto no art. 111 do CTN.

Assim, atendo-me exclusivamente aos dois dispositivos considerados prequestionados e bem interpretados pelo Tribunal de Apelação, na apreciação do relator, peço *venia* para dar aos mesmos interpretação distinta e, ao final, conhecer em parte do recurso e nessa parte dar-lhe provimento.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO – SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2006/0190616-8

REsp n. 882785/RS

Número Origem: 200071000026248

Pauta: 27 de maio de 2008

Julgado: 27

de maio de 2008

Relator

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

Recorrente: Paulo Roberto Falcão

Advogado: Cristóvão Colombo dos Reis Miller e outro(s)

Recorrido: Fazenda Nacional

Procurados: Simone Anacleto Lopes

## JURISPRUDÊNCIA

ASSUNTO: Tributário – Imposto de Renda – Isenção

**CERTIDÃO:** Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Eliana Calmon, divergindo do Sr. Ministro-Relator, no que foi acompanhada pelo Sr. Ministro Carlos Fernando Mathias e pelo Sr. Ministro Herman Benjamin, que retificou seu voto, a Turma, por maioria, conheceu em parte do recurso e nessa parte, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, que lavrará o acórdão. Vencidos os Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins.

Brasília, 27 de maio de 2008

VALÉRIA ALVIM DUSI  
Secretária

## DESPACHOS

### **EXIGÊNCIA DE CND PARA ARQUIVAMENTO DE ATOS NA JUNTA COMERCIAL. ILEGALIDADE.<sup>4</sup>**

Proc.: 2008.03.00.049789-4 AI 358780

Orig.: 200861000315187 22 Vr São Paulo/SP

Agрте: Ind. Nacional de Aços Laminados Inal s/a

Adv: Guilherme Cezaroti

AGRDO: Presidente da Junta Coml. do Estado de São Paulo –

Jucesp

---

4. Decisão disponibilizada no DJe de 13 de fevereiro de 2009.

Origem: Juízo Federal da 22ª Vara de São Paulo/SP

Relator: Des. Fed. Roberto Haddad/Quarta Turma

Vistos, etc.

Trata-se de agravo de instrumento interposto por Indústria Nacional de Aços Laminados – Inal s/a contra a r. decisão proferida pelo MM. Juízo *a quo*, em mandado de segurança, que indeferiu a liminar pleiteada, a qual visava determinar que a autoridade impetrada se abstivesse de exigir quaisquer Certidões Negativas de Débitos Fiscais, ou ainda as Positivas com Efeitos de Negativa, para fins de arquivamento de atos e documentos no Registro Público de Empresas Mercantis – Jucesp.

Inconformada com a decisão, a agravante interpõe o presente recurso, inclusive para valer-se da possibilidade de deferimento da antecipação de tutela recursal, à luz da atual disciplina traçada nos arts. 558 e 527, III, do Código de Processo Civil, aduzindo, em síntese, que impetrou mandado de segurança ante o justificado receio de ser impedida de arquivar os respectivos atos societários, considerando a sua incorporação pela Companhia Metalúrgica Prada, datada para o dia 30 de dezembro de 2008. Sustenta, ainda, que, conforme entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das ADIs ns. 173 e 394/DF, a exigência da comprovação da regularidade fiscal por parte dos contribuintes, através da apresentação de CND ou CPD-EN, configura sanção política.

Decido:

Nos termos do art. 558 do CPC, para deferimento da tutela pleiteada, tal como autoriza o art. 527, III, do mesmo diploma legal, é necessário que, sendo relevante a fundamentação da agravante, haja evidências de que tal decisão esteja a resultar em lesão grave e de difícil reparação.

Neste juízo de cognição sumária, verifico plausibilidade de direito nas alegações da agravante a justificar o deferimento da tutela pleiteada.

Filio-me ao entendimento recentemente adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das ADIs nos 173 e 394/DF, que declarou a inconstitucionalidade do art. 1º, I, III e IV, e §§ 1º, 2º e 3º, da Lei n. 7.711/88, conforme noticiado no Informativo STF n. 521, de 22 a 26 de setembro de 2008.

Ante o exposto, presentes os requisitos do art. 558 do CPC, defiro a antecipação dos efeitos da tutela recursal, para determinar à Jucesp o arquivamento dos atos societários da agravante independentemente da apresen-

## JURISPRUDÊNCIA

tação da Certidão Negativa de Débito ou da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.

Comunique-se a presente decisão ao MM. Juízo *a quo*  
Intime-se o agravado nos termos do art. 527, V, do CPC.

Int.

Após, abra-se vista ao MPF.

São Paulo, 08 de janeiro de 2009.

ROBERTO HADDAD

Desembargador Federal

Relator

## EMENTAS

### **EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. CONVERSÃO DE DEPÓSITO JUDICIAL EM RENDA DA UNIÃO. POSSIBILIDADE.<sup>5</sup>**

Proc.: 2007.03.00.100127-2 AI 319018

Orig.: 0400000093 1 Vr Santa Rosa de Viterbo/SP

Agrate.: Tate e Lyle Brasil s/a

Adv.: Ricardo Lacaz Martins

Agrdo.: União Federal (Fazenda Nacional)

Adv.: Fernando Netto Boiteux e Elyadir Ferreira Borges

Origem: Juízo de Direito da 1ª Vara de Santa Rosa de Viterbo/SP

Relator : Des.Fed. Regina Costa/Sexta Turma

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL IMPROCEDENTES. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. ATRIBUIÇÃO DE EFICÁCIA SUSPENSIVA. NÃO CABIMENTO.

I – O art. 739-A, igualmente acrescido ao Código de Processo Civil, por força da Lei n. 11.382/06, dispõe que os embargos, na execução civil por título

---

5. Ementa disponibilizada no DJe de 26 de janeiro de 2009.

extrajudicial, em regra, não terão efeito suspensivo, podendo o juiz concedê-lo, mediante o atendimento de certos requisitos (*caput* e § 1º).

II – A Agravante apresentou Embargos à Execução Fiscal em 30 de junho de 2005 (fls. 27/38), quando da vigência do § 1º, do art. 739, do Código de Processo Civil, ou seja, quando a mera oposição dos embargos à execução tinha o condão de suspender o curso do feito executivo, pelo que, com a prolação da sentença de improcedência (fls.105/108) a execução tornou a correr, para a satisfação do crédito objeto da Inscrição em Dívida Ativa n. 80.6.03.123593 -03 (fls. 19/21).

III – O montante depositado refere-se à conversão da penhora realizada em dinheiro, nos termos do disposto no art. 11, I e § 2º, da Lei n. 6.830/80, não se confundindo com o depósito realizado para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido em Juízo, pelo que, em sendo definitiva a execução, de rigor seu prosseguimento, como já dito, inclusive com a conversão em renda da União Federal, do montante depositado, uma vez que a sentença julgou improcedentes os embargos por ela opostos.

IV – Não ocorrência, *in casu*, de fundamento a autorizar a suspensão da execução.

V – Agravo de instrumento improvido.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, ACORDAM os integrantes da 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, em conformidade com a ata de julgamento, à unanimidade, em negar provimento ao presente recurso. São Paulo, 04 de dezembro de 2008. (data do julgamento)

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS POR CORRETORES DE SEGURO. LEI COMPLEMENTAR N. 84/96.<sup>6</sup>**

RECURSO ESPECIAL N. 519.260/RJ (2003/0053421-3)

Relator: Ministro Herman Bernjamin

---

6. Ementa disponibilizada no DJe de 02 de fevereiro de 2009, p. 01.

## JURISPRUDÊNCIA

Recorrente: Sul América Terrestres Marítimos e Acidentes Companhia de Seguros s/a e outros.

Advogado: Gustavo Miguez de Mello e outro(s)

Recorrido: Instituto Nacional de Seguro Social – INSS

Procurados: Roberval Borges Filho e outro(s)

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS POR CORRETORES DE SEGURO. LEI COMPLEMENTAR N. 84/96.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. Cabe às empresas de seguro privado o pagamento da Contribuição Previdenciária incidente sobre o valor da comissão que a seguradora repassa aos corretores por prestarem serviços de intermediação no contrato de seguro.

3. É irrelevante a ausência de contrato de trabalho vinculando o corretor à seguradora, tendo em vista que a Lei Complementar n. 84/96 exige o recolhimento da referida exação sobre a remuneração dos trabalhadores autônomos.

4. A obrigatoriedade da intermediação de corretores de seguros entre as seguradoras e seus segurados não desfigura o caráter de prestação de serviços da atividade que se ajusta à previsão do art. 1º, I, da Lei Complementar n. 84/96. Precedentes do STJ.

5. Recurso Especial não provido.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: “A Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Carlos Fernando Mathias, José Delgado, Eliana Calmon e Humberto Martins, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.” Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Teori Albino Zavascki, Castro Meira e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Sustentaram, oralmente, os Drs. GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO, pela recorrente, e WALTER HENRIQUE DOS SANTOS, pelo recorrido.

Brasília, 09 de abril de 2008 (data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

**EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ELETRÔNICA DE DIREITO (BACEN JUD). LEI N. 11.382/2006. POSSIBILIDADE. INVOCAÇÃO GENÉRICA DE EXCESSIVIDADE. INVIABILIDADE.<sup>7</sup>**

AGRG N. RECURSO ESPECIAL N. 1.051.276/RJ  
(2008/0085015-9)

Relator: Ministro Herman Benjamin  
Agravante: Supermercado Zona Sul s/a  
Advogado: José Oswaldo Correa e outro(s)  
Agravado: Estado do Rio de Janeiro  
Procurador: Luiz Fernando Rodrigues dos Santos e outro(s)

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ELETRÔNICA DE DIREITO (BACEN JUD). DECISÃO POSTERIOR ÀS MODIFICAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI 11.382/06. POSSIBILIDADE. ART. 620 DO CPC. INVOCAÇÃO GENÉRICA. INVIABILIDADE.

1. Em 08 de agosto de 2007, o juízo de primeiro grau constatou irregularidade no bem oferecido à penhora e acolheu o pedido da Fazenda Pública para determinar a penhora eletrônica de dinheiro, conforme art. 655-A do CPC, com a redação da Lei n. 11.382/06.

2. O acórdão que reformou a decisão merece correção para adequar-se à nova disciplina jurídica, aplicável de imediato aos processos em curso. Precedentes do STJ.

3. A tese de violação ao princípio da menor onerosidade não pode ser defendida de modo genérico ou simplesmente retórico, cabendo à parte executada a comprovação, inequívoca, dos prejuízos a serem efetivamente suportados, bem como da possibilidade, sem comprometimento dos objetivos do processo de execução, de satisfação da pretensão creditória por outros meios.

4. Agravo Regimental não provido.

ACÓRDÃO: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os

---

7. Ementa disponibilizada no DJe de 12 de fevereiro de 2009, p. 01.

## JURISPRUDÊNCIA

Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Eliana Calmon.

Brasília (DF), 02 de dezembro de 2008(Data do Julgamento)

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

### ISENÇÃO DE COFINS PREVISTA NA LEI COMPLEMENTAR N. 70/91. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 9.430/96. CONSTITUCIONALIDADE.<sup>8</sup>

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 381.964-0

Proced.: Minas Gerais

**Relator: Min. Gilmar Mendes**

Recte(s).: Savoi e Cabral Advogados Associados s/c

Adv.(A/S): Roberta Espinha Corrêa Brandão de Souza e outro(a/s)

Recdo.(as/s): União

Adv.(A/S): PFN – JOSÉ LUIZ GOMES RÔLO

DECISÃO: Depois do voto do Ministro-Relator, **conhecendo e negando** provimento ao recurso extraordinário, o julgamento foi **suspenso** em virtude de pedido de **vista** formulado pelo Ministro Eros Grau. **Falou**, pelo recorrente, o Dr. Paulo de Barros Carvalho e, pela recorrida, a Dra. Sara Ribeiro Braga Ferreira. **2ª Turma**, 15 de agosto de 2006.

DECISÃO: A Turma, por votação unânime, **acolhendo** proposta do Ministro Eros Grau, **deliberou submeter** ao Plenário do Tribunal o julgamento do presente Recurso Extraordinário 381.964/MG, com **renovação** do julgamento. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Cezar Peluso. **2ª Turma**, 12 de dezembro de 2006.

---

8. Ementa publicada no DJe n. 48, divulgado em 12 de março de 2009, publicado em 13 de março de 2009, p. 31.

DECISÃO: O Tribunal, por maioria, resolvendo questão de ordem, entendeu que estava correta a submissão do recurso extraordinário na forma proposta pelo Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista a questão prejudicial colocada, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio. Votou a Presidente. No mérito, após o voto do Relator, negando provimento ao recurso, no que foi acompanhado pela Senhora Ministra Cármen Lúcia e pelos Senhores Ministros Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Cezar Peluso, Sepúlveda Pertence e Celso de Mello, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau, dando-lhe provimento, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Ausente, ocasionalmente, a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente), na votação do mérito. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 14 de março de 2007.

DECISÃO: Indicado adiamento. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Menezes Direito e, nesta assentada, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Presidente). Plenário, 28 de agosto de 2008.

DECISÃO: O Tribunal, por maioria, desproveu o recurso, nos termos do voto do Relator, vencidos os Senhores Ministros Eros Grau e Marco Aurélio. Não participou da votação o Senhor Ministro Menezes Direito por suceder ao Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, que proferira voto anteriormente. Em seguida, o Tribunal, tendo em vista o disposto no art. 27 da Lei n. 9.868/99, rejeitou pedido de modulação de efeitos, vencidos os Senhores Ministros Menezes Direito, Eros Grau, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski e Carlos Britto. Por fim, o Tribunal, nos termos do voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente), acolheu questão de ordem suscitada por Sua Excelência para permitir a aplicação do artigo 543-B do Código de Processo Civil, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio. Não participou da votação na questão de ordem o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, por ter-se ausentado momentaneamente. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 17 de setembro de 2008.

EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento – Cofins (CF, art. 195, I). 2. Revogação, pelo art. 56 da Lei n. 9.430/96, da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar n. 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional,

## JURISPRUDÊNCIA

relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC n. 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 1.56/721. 5. Recurso extraordinário conhecido, mas negado provimento.