

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO VI - EDIÇÃO 22 - JUNHO 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



Copidesque e Revisão
Júlia Carolina de Lucca

Editoração
Veridiana Freitas

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
MP Gráfica

Ano VI – Edição 22 – Junho 2009

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2009
Av. Brigadeiro Luís Antonio, 2482, 6. 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, 6. 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 minicurrículo de seu histórico profissional e acadêmico, bem como os dados para contato.

Os artigos poderão ser encaminhados para o Coordenador Geral da Revista, Marcelo Magalhães Peixoto, por e-mail (marcelo@mpeditora.com.br) ou, na forma impressa, para o endereço: Av. Brigadeiro Luís Antonio, 2482 – 6. 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.

CLÁUDIA FONSECA MORATO PAVAN

Mestre em Direito pela PUC/SP.

Professora do Centro de Extensão Universitária.

DEMES BRITTO

Advogado, Doutorando em Direito Tributário pela Universidade de *Salamanca em Derechos y Garantías del Contribuyente*, Pós-graduado em Direito Tributário Material pela Universidade de São Paulo – USP, Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributário – IBET, Especialista em Processo Judicial Tributário pela Associação de Estudos Tributários – APET, Professor de Direito Tributário.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

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

LEANDRO PAULSEN

Juiz Federal em Porto Alegre. Mestre em Direito do Estado (UFRGS). Doutorando em *Derechos y Garantías del Contribuyente* (Universidad de Salamanca, Espanha).

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO

Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Pós-graduando em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Professor de Direito Tributário em São Paulo. Membro da Associação Fiscal Portuguesa de Lisboa – AFP, da Comissão de Direito Constitucional da OAB-SP e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado em São Paulo.

OCTÁVIO CAMPOS FISCHER

Professor de Direito Tributário da Unibrasil (Graduação, Especialização e Mestrado). Doutor em Direito Tributário pela UFPR. Advogado e Parecerista em Curitiba/PR. Ex-Conselheiro Titular da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

www.octaviofischer.com.br

SUMÁRIO

ARTIGOS	13
COMENTÁRIOS ACERCA DA ILEGALIDADE DA PENHORA <i>ON-LINE</i> EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA FACE AO ATUAL PANORAMA MACROECONÔMICO <i>Demes Britto</i>	15
1. Introito	15
2. Considerações gerais	17
3. Críticas à visão jurisprudencial adotada quanto à penhora <i>on-line</i> em matéria tributária	18
4. O princípio da execução menos gravosa e o atual cenário macroeconômico a validar a excepcionalidade da medida	31
5. Conclusão	33
ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA TEORIA DO <i>SUBSTANCE OVER FORM</i> AOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL <i>Leonardo Freitas de Moraes e Castro</i>	35
1. Introdução	35
2. A Doutrina do <i>Substance Over Form</i> do Direito Norte-americano	37
3. O Precedente Norte-americano: <i>Gregory vs. Helvering</i>	38
4. A Doutrina do <i>Substance Over Form</i> na Inglaterra	42
5. Análise da Possibilidade de Aplicação do <i>Substance Over Form</i> no Direito Tributário Brasileiro	46
6. Figuras semelhantes ao <i>Substance Over Form</i> utilizadas no Direito Tributário Brasileiro	48
6.1 Abuso de Direito (França)	49
6.2 Abuso de Forma (Alemanha)	51
6.3 <i>Business Purpose</i> (EUA)	53
7. Conclusão	54

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: SEU PRESSUPOSTO DE FATO ESPECÍFICO E AS EXIGÊNCIAS PARA O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL	57
<i>Leandro Paulsen</i>	
INTRODUÇÃO	57
PARTE I – DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COMO RELAÇÃO JURÍDICA AUTÔNOMA	59
1. Posição jurídica do responsável: diversas relações jurídicas	59
2. O caráter autônomo da relação jurídica de responsabilidade tributária entre o terceiro e o Fisco	60
PARTE II – DAS EXIGÊNCIAS PROCEDIMENTAIS E FORMAIS QUE CONDICIONAM A LEGITIMIDADE E A VALIDADE DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL	63
3. A necessidade de verificação e de declaração administrativa da responsabilidade tributária	63
4. A necessidade de notificação do responsável para pagar voluntariamente	68
5. A necessidade de CDA que aponte o nome do responsável, o fundamento legal específico da responsabilidade e o número do processo administrativo em que tenha sido declarada	70
CONCLUSÃO	74
 “SUSPENSÃO” E “CANCELAMENTO” DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	 77
<i>Octávio Campos Fischer</i>	
1. Introdução	77
2. Competência Legislativa	78
3. Imunidade tributária com o nome de isenção: o §7º do Art. 195, CF/88	87
4. “Suspensão” e “Cancelamento” das imunidades tributárias?	88
5. Do dever de fundamentação	91

PARECER	95
PARECER <i>Adolpho Bergamini</i>	97
SEGURANÇA JURÍDICA, BOA-FÉ E PROPORCIONALIDADE. COISA JULGADA. IMPOSSIBILIDADE MATERIAL DE RETROAÇÃO. MODULAÇÃO TEMPORAL. <i>Cláudia Fonseca Morato Pavan</i> <i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	119
Consulta	119
Resposta	122
JURISPRUDÊNCIA	155
INTEIRO TEOR	157
ISS. SERVIÇOS DE NATUREZA INTELECTUAL PRESTADOS NO EXTERIOR. EXECUÇÃO DA OBRA CIVIL EM TERRITÓRIO BRASILEIRO. INEXIGIBILIDADE.	157
SAT. REENQUADRAMENTO DE EMPRESAS QUE FAZEM INVESTIMENTOS EM SEGURANÇA NO TRABALHO. AUSÊNCIA DE ATUAÇÃO DO INSS. IMPOSSIBILIDADE DE ORDEM JUDICIAL.	163
EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA MEDIANTE CARTA DE FIANÇA BANCÁRIA. LEVANTAMENTO. NECESSIDADE DO TRÂNSITO EM JULGADO.	184
JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. NATUREZA DE DIVIDENDOS. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.	198

DESPACHOS	211
MP 449/2008. VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. INAPLICABILIDADE AOS CRÉDITOS ANTERIORES À EDIÇÃO DA MP.	211
EMENTAS	228
TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO COM DÉBITOS DO SUJEITO PASSIVO COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa. IN SRF 600/2005. ILEGALIDADE.	228
IPVA. SUPRESSÃO DE DESCONTO PARA PAGAMENTO À VISTA. INOCORRÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO A MAJORAÇÃO.	233
ICMS. DEMANDA RESERVADA DE ENERGIA ELÉTRICA. ART. 543-CDO CPC. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.	235
FINSOCIAL. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA CONSIDERADA COMO COMERCIAL. AÇÃO RESCISÓRIA JULGADA PROCEDENTE.	237
APRESENTAÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DOS SÓCIOS PARA CONSTITUIÇÃO DE NOVA SOCIEDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.	240

ARTIGOS

COMENTÁRIOS ACERCA DA ILEGALIDADE DA PENHORA *ON-LINE* EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA FACE AO ATUAL PANORAMA MACROECONÔMICO

Demes Britto

1. Introito

Não é difícil concluir que o maior custo de produção concentra-se na tributação. No Brasil temos mais de 170 obrigações acessórias que variam conforme o ramo de atividade da empresa. O atual nível de desenvolvimento tecnológico, ao mesmo tempo em que resolve uma infinidade de problemas e satisfaz necessidades até então inexistentes, também é o responsável por uma série de desconfortos e inquietações.

Na área tributária não é diferente. Estamos no início de uma nova era que será regida pela tecnologia da informação. Rotinas de transmissão de dados com assinatura digital, importação, exportação, extração, manipulação e entrelaçamento de arquivos eletrônicos passam a fazer parte do dia-a-dia do empresário na mesma proporção que dos Advogados.

Vive-se hoje no Brasil o processo de mudança na sistemática de registro e apuração de tributos, conseqüentemente na arrecadação, com a substituição do sistema de emissão de documentos fiscais em papel pelo Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, o que implicará na modernização da administração tributária. Bem da verdade o sistema foi desenvolvido para aumentar o controle de arrecadação, vez que a Receita Federal do Brasil cobra, a Procuradoria da Fazenda Nacional executa e o Judiciário, com um simples toque na tecla *enter*, faz a penhora de valores em conta corrente do contribuinte, realmente isto é “evolução digital”.

Hodiernamente, com esta realidade tecnológica, nossa ideia principal é delinear a ilegalidade desse mecanismo de constrição eletrônica. O Banco Central do Brasil e os Tribunais Superiores firmaram um convênio em que as autoridades judiciárias podem, por um sistema de software e via internet, determinar o bloqueio e a remoção de valores existentes em contas bancárias de devedores que estejam sendo executados.

Em que pesem os respeitáveis posicionamentos sobre o tema, defendemos que o amplo uso que a Justiça tem feito desse novo instrumento gera muito mais problemas e viola direitos e garantias fundamentais do que proporciona o bem.

Em alguns casos, os Tribunais, assim como o Juiz da Execução Fiscal, têm até mesmo sacado de ofício tal instrumento para satisfação do crédito tributário, despedindo-se da imparcialidade que lhes cabe, qual órgãos judicantes, tomando em suas mãos a justiça e decretando a morte econômica e financeira da empresa, do empregador, do seu empreendimento e dos seus empregados.

A determinação indiscriminada do bloqueio de contas tem gerado efeitos antijurídicos propagados pelo Judiciário em muitos dos processos em trâmite. Fala-se agora por experiência própria, os juízes deixaram de localizar e buscar as necessárias informações sobre a existência de outros bens, para diretamente bloquear as contas bancárias do Executado.

Isto causa reflexos temerários, com os quais poucos Juízes estão familiarizados na atual situação macroeconômica, e assim não enfrentam a realidade quando, por aqueles chamados a decidir, indicam pura e simplesmente os artigos de lei que os sustentam, sem olhar a realidade que os cerca e a atual e grave crise financeira mundial, a qual para continuidade da produção nacional e manutenção de postos de trabalho.

Expostas essas considerações e no intuito de facilitar o estudo, confrontaremos a ilegalidade da penhora *on-line*, nos norteando pelo contexto jurídico-normativo vigente.

2. Considerações gerais

Inicialmente adotada em procedimentos submetidos à legislação específica, a chamada penhora *on-line*, corretamente nominada de sistema BACEN-JUD, juntamente com a alteração da processualística do processo de Execução, com o advento da Lei n. 11.382, de 06 de dezembro de 2006,¹ tem sido a forma de garantia à Execução mais utilizada, não só pela possibilidade de bloqueio de valores monetários à pronta disposição do Juízo, como também pela facilidade de implementação da medida, bastando tão somente um toque em um teclado de computador conectado à rede mundial (internet).

Todavia, o instituto, inicialmente adotado nas Execuções Trabalhistas, vem sendo ampliado a tal ponto que toda e qualquer execução levada ao Poder Judiciário utiliza-se da penhora *on-line*.

A EC n. 45/04,² ao estipular a celeridade como um dos princípios do Poder Judiciário, estabeleceu ainda um norte legislativo ao implementar a efetivação das medidas judiciais, utilizando como modelo os exemplos advindos da Justiça do Trabalho, todavia, como todos sabem, a relação trabalhista coloca como princípio fundamental a proteção do trabalhador perante o empregador, e que os créditos trabalhistas são apurados judicialmente, por meio de ação de conhecimento, para depois serem Executados.

Assim, às execuções calcadas em sentenças proferidas pelo Poder Judiciário, o sistema de garantia da Execução por meio da penhora *on-line* poderá ser aceito, vez que houve controle judicial prévio à formação do título que impõe a justa cobrança.

Todavia, diferentemente do panorama supra, vê-se enorme quantidade de críticas ao referido sistema quando direcionado a títulos Executivos que instruem Execuções que não são oriundas de sentenças judiciais prévias, chamados títulos Executivos extrajudiciais, em

1. Lei 11.382/06 Código de Processo Civil – Coleção Saraiva de Legislação.

2. Constituição Federal de 1988 – EC n. 45 – Coleção Saraiva de Legislação.

especial da Certidão da Dívida Ativa - CDA, documento hábil a instruir a Execução Fiscal.

3. Críticas à visão jurisprudencial adotada quanto à penhora *on-line* em matéria tributária – aplicabilidade em matéria tributária

A atual jurisprudência do STJ, ao indicar as alterações trazidas pela Lei n. 11.382/2006, que introduziu as alterações da atual redação do artigo 655-A, CPC tem se tornado o novo marco no assentamento da aplicação da penhora *on-line* em matéria tributária.

Alguns dos Ministros, antes do advento da Lei n. 11.382/2006, entendiam a necessidade de esgotar a busca de bens do devedor, para, só então, permitir a penhora *on-line* dos valores, indicando ser esta medida de forma excepcional a validar a quebra do sigilo fiscal e, conseqüentemente, permitir a viabilidade da atividade do executado, interpretação esta consentânea com o artigo 185 – A, CTN (Ag 1.080.440-RS, publicado no DJ 13/04/09; MC 015 403, publicado no DJ 02/04/09, ambos da lavra do Relator MASSAMI UYEDA; RESP 1.100.390-RS, publicado no DJ 13/03/09, da lavra do Relator CASTRO MEIRA; AG 1.107.268-GO, publicado no DJ 06/03/09, da lavra da Relatora ELIANA CALMON)³

Vejamos:

RECURSO ESPECIAL N. 1.100.390 - RS (2008/0234438-0)
RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA
RECORRENTE: CONSELHO REGIONAL DE CORRETORES
DE IMÓVEIS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - CRECI
3ª REGIÃO
ADVOGADO: RUDINEI DE SOUZA DORNELES E OUTRO(S)
RECORRIDO: FIDÊNCIO DE LEON ANDRADE
ADVOGADO: SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS

3. <http://www.stj.jus.br/SCON/decisoess/toc.jsp> acessado em 10/05/09.

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. CONVÊNIO BACEN-JUD. **PENHORA** DE ATIVOS FINANCEIROS. MATÉRIA NÃO APRECIADA NO TRIBUNAL A QUO. PREQUESTIONAMENTO AUSENTE. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 282 E 356/STF.

1. A falta de prequestionamento de matéria suscitada no recurso especial impede o conhecimento do recurso especial por incidência do teor das Súmulas 282 e 356/STF.

2. Recurso especial não conhecido.

DECISÃO

Trata-se de recurso especial interposto com base nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional, contra acórdão proferido em agravo de instrumento pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. QUEBRA DO SIGILO FISCAL E BANCÁRIO. REQUISITOS.

A quebra do sigilo fiscal e bancário, na qual se enquadra a **penhora on-line**, deve ser analisada com cautela, pois o sigilo é uma garantia fundamental do cidadão, prevista constitucionalmente, devendo ser autorizada somente em casos onde a parte exequente esgotou todos os meios possíveis de encontrar bens ou dinheiro que possam garantir a execução.

O esgotamento das buscas de bens penhoráveis, no entendimento desta 2ª Turma, ocorre depois de efetuadas diligências junto ao Cartório de Registro de Imóveis e ao DETRAN, podendo, ainda, ser verificado no sistema SIAPRO a existência de créditos a receber (fl. 38).

O acórdão questionado consigna em sua fundamentação decisória que a parte recorrente não demonstrou o cumprimento dos requisitos contidos no art. 185-A, encampando a tese de que não restou comprovado o exaurimento de diligências necessárias, porquanto constitui ônus processual probatório do respectivo Conselho, e não do Juízo.

Com efeito, não há nos autos, por exemplo, consulta ao DETRAN, Registros de Imóveis ou mesmo pesquisas via internet (fl. 24-v).

A recorrente aduz afronta aos artigos 185-A do Código Tributário Nacional; 11, inciso I, da Lei 6.830/80; 655 e 656 do Código de Processo Civil, além de apontar a existência do dissídio jurisprudencial.

Preconiza que “existem decisões alhures em sentido diametralmente opostos em feitos envolvendo necessidade do esgotamento de diligências para concessão da medida de bloqueio dos ativos financeiros do devedor, através do sistema BACEN-JUD” (fl. 51).

Acrescenta ainda que a “lei prescinde do exaurimento das diligências, dando preferência à **penhora** em dinheiro, de modo que a manutenção da decisão atacada implica em violação ao disposto no art. 11, inciso I, da Lei n. 6.830/80” (fl. 51).

Outrossim, sustenta a recorrente que, “diante da preferência legal da constrição em dinheiro, eventual exigência de busca prévia sobre outros bens, direitos e ações não só configura transgressão ao art. 11 da Lei de Execuções Fiscais, como torna a execução mais gravosa ao próprio devedor” (fl. 48).

As contra-razões não foram apresentadas, consoante certidão de (fl.60). Admitido o recurso especial na origem (fl. 61), subiram os autos a esta Corte.

É o relatório. Decido.

O Tribunal a quo decidiu a matéria no sentido de que a execução deve seguir o seu processamento da maneira menos gravosa à parte executada. Entendeu que a recorrente não demonstrou terem sido infrutíferas todas as possíveis diligências para encontrar bens passíveis de **penhora**, sendo, a par disso, incabível a medida excepcional pretendida.

O recurso especial não prospera, uma vez que não reúne os elementos necessários ao seu conhecimento.

Apesar de indicar afronta aos artigos 185-A do Código Tributário Nacional, 11, inciso I, da Lei 6.830/80, 655 e 656 do Código de Processo Civil, verifica-se que os dispositivos normativos aptos a concretizar a pretensão do recorrente não foram objeto de carga decisória emitida por parte do Tribunal de origem.

Tampouco foram opostos embargos de declaração com a finalidade de sanar eventual omissão.

A recorrente indicou vários dispositivos com o fim de alcançar seu objetivo recursal, mas somente os arts. 655-A do Código de Processo Civil e 11 da Lei de Execução Fiscal apresentam juridicidade apta a atender à pretensão da recorrente.

Eis os enunciados dos dispositivos normativos apontados:

Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução.

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

- I - dinheiro;
- II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;
- III - pedras e metais preciosos;
- IV - imóveis;
- V - navios e aeronaves;
- VI - veículos;
- VII - móveis ou semoventes; e
- VIII - direitos e ações.

§ 1º - Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

§ 2º - A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º.

§ 3º - O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo”.

A competência recursal conferida pela Constituição Federal vigente ao recurso especial não alberga controvérsias que não foram apreciadas pelo acórdão recorrido, pois este recurso apresenta vinculação postulatória quanto às matérias já decididas na instância ordinária.

Ausente o prequestionamento, inviável a discussão no recurso especial, a teor do disposto nas Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal, in verbis:

“É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada”.

“O ponto omissis, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento.

Nos termos da reiterada jurisprudência desta Corte, para que se tenha por prequestionada determinada matéria é necessário que a questão tenha sido objeto de debate, à luz da legislação federal indicada, com a imprescindível manifestação pelo Tribunal de origem, o qual deverá emitir juízo de valor acerca dos dispositivos legais, ao decidir pela sua aplicação ou seu afastamento em relação a cada caso concreto.

Nesse sentido, o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. EXECUÇÃO FISCAL. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. LOCALIZAÇÃO DE BENS. EXPEDIÇÃO DE OFÍCIO AO BACEN.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF.

2. Não é cabível a quebra de sigilo fiscal ou bancário do executado para que a Fazenda Pública obtenha informações acerca da existência de bens do devedor inadimplente, excepcionado-se tal entendimento somente nas hipóteses de estarem esgotadas todas as tentativas de obtenção dos dados pela via extrajudicial. Precedentes.

3. A comprovação de que restaram esgotados todos os meios de localização de bens penhoráveis do executado exige apreciação de provas, vedada na via do recurso especial (Súmula 07/STJ).

4. Recurso especial não conhecido (REsp 903.717/MS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 26.03.07).

Ante o exposto, não conheço do recurso especial.

Publique-se. Intime-se.

Brasília, 03 de março de 2009.

Ministro Castro Meira Relator (**grifos nossos**)

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 1.107.268 - GO (2008/0207370-4)⁴

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

AGRAVANTE: ESTADO DE GOIÁS

PROCURADOR: UÍLIAM DOS SANTOS CARDOSO E OUTRO(S)

AGRAVADO: BILEGO MORAES CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.

ADVOGADO: SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS

DECISÃO

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – SISTEMA BACENJUD – SISTEMA BACENJUD – LEI 11.382/2006 – DECISÃO POSTERIOR – APLICABILIDADE.

Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão que inadmitiu recurso especial.

No recurso especial, interposto com fulcro nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional, aponta a agravante violação dos arts. 655 e 655-A do CPC, e 11 e 15, II, da Lei n. 6830/80 sob o argumento, em síntese, de que “O Acórdão recorrido, ao manter a decisão de primeira instância

4. <http://www.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp> acessado em 10/05/09.

que indeferira o pedido de **penhora on-line** de créditos do executado, negou vigência ao art. 655-A do CPC, bem como violou o art. 655 que estabelece a gradação dos bens com preferência à **penhora**, que é reproduzida no art. 11 da Lei 6.830/80, criando condição inexistente para o seu exercício, a saber: o esgotamento dos meios de busca patrimoniais, entendimento que, data máxima vênia deve ser revisto pelo STJ”.

Sustenta-se no agravo que estão presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso, merecendo reforma a decisão impugnada.

DECIDO:

Atendidos os requisitos do art. 544, § 1º, do CPC quanto à formação do instrumento e estando presentes as peças obrigatórias e necessárias à compreensão da controvérsia, passo a examinar o recurso especial, com amparo no art. 544, § 3º, do CPC.

A jurisprudência desta Corte sempre foi no sentido de que a utilização do sistema BACENJUD é medida extrema, que deve ocorrer apenas excepcionalmente, quando frustradas as diligências para encontrar bens do devedor. Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes: AgRg no REsp 983.788/BA, AgRg no Ag 918.735/MG, REsp 649.535/SP.

Entretanto, a Lei 11.382/2006 que inseriu o art. 655-A no CPC, tornou desnecessária para a utilização do sistema BACENJUD, a comprovação de que o credor esgotou todos os meios necessários para localização de bens de devedor. Sobre a questão, destaco os seguintes julgados proferidos recentemente por esta Corte:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. BLOQUEIO DE ATIVOS FINANCEIROS. COMPROVAÇÃO DE ESGOTAMENTO DOS MEIOS PARA A LOCALIZAÇÃO DE BENS PENHORÁVEIS. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

SÚMULA 7/STJ. DECISÃO PROFERIDA ANTES DA LEI 11.382/2006.

1. Esta Corte tem assente o entendimento de admitir o bloqueio de ativos financeiros em conta corrente do devedor, com a consequente quebra do sigilo bancário, desde que esgotados todos os meios para localizar bens passíveis de **penhora**.

2. Conforme expresso no voto condutor do aresto combatido, o exequente não esgotou todas as diligências na busca de bens passíveis de **penhora**. Nesta seara especial, a verificação do exaurimento das possibilidades extrajudiciais de localização de bens penhoráveis do agravado é obstada pelo teor da Súmula 7/STJ.

3. Ressalte-se que a decisão que indeferiu a medida executiva pleiteada foi proferida em momento anterior à vigência da Lei 11.382/2006, que, alterando dispositivos do CPC, colocou na mesma ordem de preferência de **penhora** “dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira” (art. 655, I) e permitiu a realização da constrição, preferencialmente, por meio eletrônico (art. 655-A). Assim, o recurso deve ser analisado com base no sistema vigente à época, o que torna inviável a aplicação da legislação superveniente.

4. Agravo regimental não-provido.

(AgRg no REsp 806.064/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES,

SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CONVÊNIO BACEN JUD. INDISPONIBILIDADE DE BENS E ATIVOS FINANCEIROS. NÃO-ESGOTAMENTO DAS VIAS ORDINÁRIAS PARA A LOCALIZAÇÃO DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. EXECUÇÃO

ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI N. 11.382/2006. AGRAVO IMPROVIDO.

1. É firme a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, antes das modificações introduzidas pela Lei n. 11.382/06, somente se admite o bloqueio de ativos financeiros pelo Sistema Bacen Jud quando esgotados todos os meios necessários à localização de outros bens passíveis de **penhora**.

2. “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.” (Súmula do STJ, Enunciado n. 7).

3. Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 992.590/BA, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 03/09/2008).

Assim, considerando a recente jurisprudência do STJ, deve-se dar guarida à pretensão da agravante, tendo em vista que a decisão de primeiro grau que indeferiu o pedido de bloqueio de ativos financeiros (fls. 44) é posterior ao início da vigência da Lei 11.382/2006.

Com essas considerações, nos termos do art. 557, § 1º - A do CPC, DOU PROVIMENTO AO AGRAVO DE INSTRUMENTO para CONHECER DO RECURSO ESPECIAL E DAR-LHE PROVIMENTO.

Brasília (DF), 05 de fevereiro de 2009.

MINISTRA ELIANA CALMON
Relatora (**grifos nossos**)

Agora com o advento da nova sistemática trazida pela lei em comento, os Ministros mudaram o entendimento formado, permitindo a penhora *on-line* aos pedidos originados após a alteração do Código de Processo Civil.

Para os acórdãos proferidos pela 2ª (Segunda Turma), da lavra do Ministro Herman Benjamin (Ag 1.107.710-MG, publicado no DJ 01/04/09.) entendeu-se ser possível a aplicação da penhora *on-line*, vez que o dever de lealdade processual do executado e sua participação no processo de execução, após a citação, impõem-lhe o dever de pagar ou nomear bens, e que as alterações advindas da Lei 11.382/06, norteando-se quanto ao comportamento processual esperado pelas partes quanto ao processo de execução é apresentado ao Poder Judiciário, devendo ser concedidas na execução de créditos tributários as alterações conferidas à execução comum.

Neste sentido:

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 1.107.710 - MG (2008/0232136-8)⁵

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN

AGRAVANTE : MUNICÍPIO DE SETE LAGOAS

ADVOGADO : JOSÉ NILO DE CASTRO E OUTRO(S)

AGRAVADO : SENSORIAL SEGURANÇA ELETRÔNICA LTDA.

ADVOGADO : MARIA DAS DORES COSTA LEMOS - DEFENSORA PÚBLICA E OUTROS

DECISÃO

Trata-se de Agravo de Instrumento de decisão que inadmitiu Recurso Especial (art. 105, III, “a”, da CF) interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, cuja ementa é a seguinte:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - **PENHORA ON-LINE** – MEDIDA EXCEPCIONAL - CREDOR QUE NÃO DILIGENCIA NA BUSCA DE OUTROS BENS PASSÍVEIS DE CONSTRUÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO. – É

5. <http://www.stj.jus.br/SCON/decisoes/toc.jsp> acessado em 10/05/09.

possível a **penhora on-line** somente quando, mesmo depois de esforço do credor na localização de bens, restar demonstrada a inexistência de outros bens passíveis de constrição (fl. 62).

O agravante alega que ocorreu violação dos arts. 655 e 655-A do CPC e dos arts. 1º e 11 da Lei 6.830/1980. Argumenta que “o v. acórdão violou os artigos supracitados porquanto entendeu sem qualquer embasamento legal que justificasse seu entendimento, não ter cabimento o recurso da **penhora on-line**” (fl. 7). Sustenta que estão preenchidos os requisitos para admissibilidade do seu recurso.

Contraminuta apresentada às fls. 103-109.

É o relatório. Decido.

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 3.3.2009.

A controvérsia debatida nos autos diz respeito à possibilidade da **penhora** eletrônica de dinheiro, independentemente da comprovação de esgotamento das diligências para localização de bens do devedor.

Não desconheço a posição desta Corte, reafirmada no julgamento dos ERESP 791.231/SP, julgados pela Primeira Seção no dia 26.3.2008, no sentido de que: a) o rol dos bens penhoráveis não se encontra graduado de modo absoluto e inflexível; e b) a **penhora** de dinheiro é medida excepcional.

Entretanto, observo que o processo de execução sofreu, nos últimos anos, sucessivas alterações, as quais, penso, convidam o intérprete e o aplicador do Direito a uma revisão no enfrentamento do assunto.

O Direito Processual Civil, como os demais ramos da ciência jurídica, sujeita-se à dinâmica das transformações sociais.

Por essa razão, o Código de Processo Civil vem recebendo sucessivas reformas legislativas. De igual modo, a legislação processual extravagante vem acompanhando as exigências dos tempos modernos.

A globalização irradia reflexos culturais, sociológicos, os quais, inevitavelmente, afetam a produção das normas jurídicas, com o objetivo maior de permitir ao Estado a ampla inserção na comunidade internacional – o que somente pode ocorrer se este possuir competitividade. Estudos, análises e projeções apontam a relevância do Poder Judiciário, sem prejuízo dos demais Poderes, no referido contexto.

Nessa ordem de ideias, é correto afirmar que algumas das alterações legislativas mais recentes criaram instrumentos que conferem maior celeridade à prestação jurisdicional, respeitados a segurança jurídica e os direitos e garantias fundamentais (os quais, ressalvo, também são objeto de revisão quanto ao seu conceito e extensão – exemplo maior

é o concernente ao instituto da propriedade, outrora eminentemente vinculado aos valores liberais e, agora, atrelado ao desempenho de sua “função social”).

É o caso da Lei 11.382, de 6 de dezembro de 2006, que alterou dispositivos do Código de Processo Civil. O referido ato normativo possui a mesma lógica que norteou as modificações feitas na execução das obrigações de fazer: tornar o processo um instrumento – mediante o qual a tutela judicial resulte na entrega do próprio bem da vida pretendido pela parte, cabendo somente em último lugar a indenização por “perdas e danos” – quando realmente outra (e melhor) alternativa não mais se apresentar viável.

Assim, destaco no CPC as seguintes novidades:

- a) art. 652: o executado é citado exclusivamente para pagar o débito, e não mais para exercer a opção de pagar ou nomear bens à **penhora**; b) art. 655, I: pondo fim às discussões existentes, equiparou ao dinheiro “em espécie” o dinheiro mantido em depósito ou aplicado em instituições financeiras. Tal bem continua encabeçando a lista de prioridade na relação daqueles sujeitos à constrição judicial;
- c) art. 655, VII: prevê expressamente a possibilidade de **penhora** de percentual do faturamento da empresa;
- d) art. 655-A: disciplina a efetivação do bloqueio de dinheiro existente em instituições financeiras.

Digna de registro, também, é a modificação que explicita caber ao executado comprovar, em caso de bloqueio de dinheiro, a existência das hipóteses de impenhorabilidade (art. 655-A, § 2º), inclusive a do art. 649, IV.

As alterações acima indicadas revelam o desejo de conferir maior efetividade ao art. 5º, LXXVIII, da Constituição da República de 1988 (“a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”), o qual, pela condição em que posicionado, serve de vetor na interpretação e aplicação das normas infraconstitucionais.

Quanto à matéria que mais diretamente se relaciona com o mérito do apelo extremo, destaco a alteração dos paradigmas nas relações econômicas. Atualmente, o dinheiro circula não mais em espécie, mas por meio de cartões de crédito e de débito automático; operações financeiras são realizadas pela rede mundial de computadores; empresas que atuam nos mais diversos segmentos não possuem sequer bens passíveis de constrição, por estabelecerem-se em imóveis alugados, possuem mobiliário por meio de contratos de leasing, etc.

A jurisprudência, ao afirmar que cabe ao credor diligenciar para a localização dos bens do executado, acaba por consagrar, ao menos indiretamente, o entendimento de que é lícito a este último ocultar seu patrimônio, dificultando a prestação jurisdicional. Ora, o Código de Processo Civil, desde 1973, impõe às partes (autor e réu, exequente e executado etc.) o dever de lealdade e de colaboração para com o Judiciário, considerando atentatório à dignidade da Justiça, no processo de execução, o ato do executado que “não indica ao juiz quais são e onde se encontram os bens sujeitos à **penhora**” (art. 600, IV). Sob o enfoque ético que também permeia a instauração e desenvolvimento do processo – em particular, destaco o processo de execução –, o executado será citado e, a partir desse momento, poderá resistir à pretensão do credor, em conformidade às prescrições legais, mas seguramente é (ou deveria ser) de seu interesse a rápida solução do eventual litígio.

Pelas mesmas razões, a indicação de bem de difícil alienação também não deve ser prestigiada, tendo em vista que inviabiliza a prestação jurisdicional célere e efetiva. Repise-se que o objetivo primeiro do processo executivo é a satisfação do credor.

Concluo que as recentes modificações acima mencionadas demandam revisão nos conceitos e paradigmas arraigados na cultura processualista. Conforme o art. 1º da Lei 6.830/1980, as disposições do CPC são aplicadas subsidiariamente à execução fiscal. Nesse aspecto, a execução do crédito público não pode ser processada de modo menos eficaz que a execução comum, sob pena de não se justificar o regramento por lei específica de um rito próprio de execução de créditos dos entes públicos, atento às prerrogativas que inevitável e necessariamente os caracterizam:

a) o dinheiro em espécie, em depósito ou aplicado em instituição financeira, é o bem sobre o qual prioritária, e não excepcionalmente, deve recair a **penhora**;

b) deve ser deferido o requerimento de **penhora** em dinheiro, se o executado, devidamente citado, não garantir a execução, ou nomear à **penhora** bens de difícil alienação, ou cujas tentativas de alienação judicial se mostrem infrutíferas (relembro que, diferentemente do Código de Processo Civil, a Lei 6.830/1980 contém regra expressa que faculta ao devedor, no prazo legal, pagar ou nomear bens à **penhora**);

c) uma vez que o vigente ordenamento jurídico não permite a **penhora** administrativa de bens pela Fazenda Pública, a **penhora** de dinheiro será concretizada, preferencialmente, por utilização do Sistema BACEN JUD ou, se, por qualquer motivo, o juízo não utilizar o referido sistema, mediante expedição de ofício à autoridade supervisora do sistema ban-

cário, requisitando informações sobre a existência de ativos em nome do executado e, ato contínuo, determinando a indisponibilidade até o valor indicado na execução.

Nesse sentido, aliás, a recente jurisprudência da Segunda Turma deste Tribunal Superior:

PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – BLOQUEIO DE ATIVOS FINANCEIROS POR MEIO DO SISTEMA BACENJUD – ARTIGOS 655 E 655-A DO CPC, ALTERADOS PELA LEI N. 11.382/06 - DECISÃO POSTERIOR - APLICABILIDADE.

1. A Lei n. 11.382, de 6 de dezembro de 2006, publicada em 7 de dezembro de 2006, alterou o CPC quando incluiu os depósitos e aplicações em instituições financeiras como bens preferenciais na ordem de **penhora** como se fossem dinheiro em espécie (artigo 655, I) e admitiu que a constrição se realizasse por meio eletrônico (artigo 655-A).

2. A decisão de primeiro grau que indeferiu a medida foi proferida em 20 de abril de 2007, após o advento da Lei n. 11.382/06, assim tanto ela como o acórdão recorrido devem ser reformados para adequação às novas regras processuais. Recurso especial provido. (REsp 1.056.246/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10.6.2008, DJe 23.6.2008)

No caso ora versado, a decisão de 1º grau que indeferiu a medida foi proferida em 21.5.2007 (fls. 52-56), após a vigência da Lei 11.382/2006.

Diante do exposto, conheço do Agravo de Instrumento, nos termos do art. 544, § 3º, do CPC, para dar provimento ao Recurso Especial.

Publique-se.

Intimem-se.

Brasília (DF), 11 de março de 2009.

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator (**grifos nossos**)

Todavia, os Acórdãos que seguem o divisor instalado pela Lei n. 11.382/06⁶ atrelam-se tão somente ao comportamento do executado e ao desejo de ver satisfeito o interesse do Exequente, sem, no entanto, atrelar-se a natureza da dívida tributária e a excepcionalidade da medida quando inviabilize a atividade empresarial do executado.

6. Lei 11.382/06 Código de Processo Civil – Coleção Saraiva de Legislação.

Neste diapasão, não basta a pura e simples aplicação da novel legislação, dada a especificidade da matéria a regular a Execução Fiscal, inserida na Lei n. 6.830/80,⁷ com indicação, quando não citado o devedor, da indisponibilidade de bens, nos moldes do artigo 185-A, CTN.⁸

Ademais, é o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966)⁹ a servir de baliza a determinar a forma de execução dos créditos tributários constituídos, e ser a lei complementar a definir normas gerais em matéria tributária, nos moldes do artigo 146,¹⁰ CF.

Acresça-se, ainda, que a excepcionalidade da penhora *on-line* não pode se constituir em pagamento indireto do crédito executado, vez que deve ser conferida ao Executado a possibilidade de nomear os demais bens indicados no rol do artigo 11 da LEF, por ser rol exemplificativo não pode impor, de forma draconiana, a penhora efetuada de forma *on-line*, pois quando não aceito os bens do devedor, mesmo que de fácil alienação, o Exequente, no caso a Fazenda Pública, pode recusar o oferecimento e indicar o dinheiro como preferível aos demais bens listados requerendo ao Judiciário a penhora *on-line*.

O artigo 620, CPC, insere-se como medida de proteção ao Executado, vez que não pode o meio de garantia do juízo impedi-lo de continuar suas atividades, bem como impedir o acesso a principio do contraditório, pois, no mais das vezes, aqueles que não pagaram os tributos na época devida passavam por dificuldades financeiras, pois, se assim não fosse, a Fazenda iniciaria processos criminais por sonegação fiscal.

No âmbito dos Tribunais, a questão da penhora *on-line* em matéria tributária ainda que tenha adotado o divisor da Lei n. 11.382/2006, não parece a melhor solução jurídica, dada a existência de legislação específica, e que a eventual aplicação subsidiária a Lei n. 6.830/80 não

7. Código Tributário Nacional/2009 – Coleção Saraiva de Legislação.

8. Código Tributário Nacional/2009 – Coleção Saraiva de Legislação.

9. Código Tributário Nacional/2009 – Coleção Saraiva de Legislação.

10. Constituição Federal-1988 /2009 – Coleção Saraiva de Legislação.

pode inviabilizar o acesso a garantia do juízo e oposição de embargos e tampouco restringir os valores a disposição da Executada para fruição, quando existentes demais bens a garantir a Execução.

Importante salientar que a determinação do bloqueio incute a falsa noção de não pagamento dos tributos quando estes estão na verdade sob discussão administrativa ou judicial, que, em alguns casos não obstem medida judicial a suspender a exigibilidade e não raras às vezes em que, no curso da incidência de determinado tributo, julga-se o mesmo inconstitucional, e eventual crédito já não mais o valida e serve de meio a instruir a Execução Fiscal que se processava, todavia, a restrição de valores e demais repercussões da penhora *on-line* já terão sido suportadas pelo Executado, e eventual pedido de reparação esbarra-se em *error in iudicando*.

Soma-se ao panorama criado a impossibilidade de o particular, quando move uma Execução comum contra a Fazenda Pública, se utilizar do mesmo expediente conferido pela novel interpretação, pois eventual crédito será pago por meio de precatórios, de forma parcelada, sem a efetivação da penhora *on-line*, entrando na longa fila de pagamentos e mesmo que tenha seu crédito conferido por tal sistema, encontra vários óbices legais para eventual pedido de compensação.

4. O princípio da execução menos gravosa e o atual cenário macroeconômico a validar a excepcionalidade da medida

No atual panorama macroeconômico, a pura e simples penhora *on-line*, sem considerá-la como medida excepcional, engessa o dia-a-dia das empresas, as quais, quando se encontram em possível situação de insolvência, têm o desempenho de seu objeto social ainda mais oneroso ante a possibilidade do bloqueio de valores financeiros, prejudicando o pronto pagamento de compromissos, e restringindo, ainda mais qualquer possibilidade de crédito junto às instituições financeiras.

Interessante notar que a tendência de judicialização das relações sociais, com um ingresso de um crescente número de ações, indica o

panorama de acúmulo de processos nas Varas de Execução Fiscal, que ainda possibilitem a penhora *on-line*, não garantindo de forma satisfatória, seja pela previsão de recursos e demais interpelações que podem ser submetidas pelas partes.

Ademais, ainda que a Execução busque a satisfação do crédito, não pode estar dissociada dos limites estreitos de respeito aos ditames da Execução menos gravosa, até porque quanto ao ingresso da ação perante o Poder Judiciário, não pode este desapossar o devedor sem adotar os ditames legais vigentes e tampouco verificar a validade do título apresentado pelo Exequente a instrumentalizar a Execução, situação que, após a garantia, pode ser observada com efeitos danosos, pois o Executado já teve seus ativos financeiros bloqueados, sem, no entanto ter a Execução procedência para albergar a satisfação do credor.

Ao gravar os valores disponíveis do devedor, este fica temporariamente impedido de concretizar operações financeiras, restringindo acesso ao sistema financeiro, o que, no atual panorama macroeconômico, adquire maior repercussão.

Atualmente, um claro exemplo disso é a MP 449/08,¹¹ a chamada MP das dívidas, que visa possibilitar que todos os que possuem Execuções Fiscais ou estejam com dívidas não ajuizadas perante o Fisco possam parcelar seus débitos em condições que permitam a manutenção do ritmo da atividade industrial ante ao atual panorama macroeconômico, e ainda sim vemos Juízes e Procuradores, que mesmo cientes das medidas efetivadas pelo Chefe do Executivo e pelo Parlamento, determinam pura e simplesmente a penhora *on-line*, e justificam que tais pedidos se baseiam em orientação “jurídica”, por ser o dinheiro elemento de preferência a garantir o juízo, mesmo sabendo da enorme restrição ao crédito experimentado por todas as empresas e países diante do atual cenário.

É nesse panorama que se critica a visão um tanto ultrapassada e anacrônica dos agentes envolvidos, que engessa a atividade industrial,

11. www.presidencia.gov.br/ acessado em 10/05/09.

retirando recursos que seriam necessários ao desempenho da atividade industrial para apenas garantir o juízo, ato que não se confunde com o pagamento da dívida.

Penhorados os valores, como irá a pessoa jurídica garantir o pagamento dos funcionários? Dos demais credores? Da manutenção de sua atividade empresarial?

5. Conclusão

Em linhas gerais, a indisponibilidade incondicionada de bens, notadamente de contas bancárias, pode comprometer atividade empresarial, o que demonstra a sua natureza excessiva e, portanto, inconstitucional por desproporcionalidade. Caso se preceda a uma tensão de princípios, verifica-se a decretação indiscriminada da indisponibilidade de bens do Executado acarretando prejuízos irreparáveis à sua liberdade econômica e profissional, à livre iniciativa e, em alguns casos, ao prosseguimento da atividade econômica.

Defendemos a não aplicação da Lei n. 11.382/06 em relação à Execução Fiscal, pois gerará acentuadas discrepâncias no procedimento entre Varas de Execuções Fiscais que aplicam artigos tais como: 655, 655-A e 615-A do CPC, e outras que recusam vigência a estas regras. Demonstra-se que sendo matéria disposta em norma específica de Direito Tributário, não há de se utilizar subsidiariamente normas gerais do processo civil.

ANÁLISE DA APLICAÇÃO DA TEORIA DO SUBSTANCE OVER FORM AOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

1. Introdução

O planejamento tributário, assim entendido o direito de o contribuinte organizar seus negócios e atividades da forma menos onerosa fiscalmente é, de forma indubitável, um direito fundamental do contribuinte. Na Alemanha chega-se a falar em *Dummensteuer* (“imposto dos ignorantes ou dos tolos”),¹ uma vez que somente pagam impostos os “ignorantes” ou “tolos” que, desprovidos de uma assessoria fiscal adequada, não são capazes de descobrir, dentro do que TIPKE² chama de “Direito Tributário-Caos”, a forma fiscalmente menos onerosa de suas atividades.

A partir do final da 1ª Guerra Mundial, o Direito Tributário passou por um processo de evolução do pensamento jurídico em relação às liberdades tributárias e o direito arrecadatório do Estado, que repercutiu diretamente nos limites do planejamento tributário até os dias de hoje.

Essa alteração de entendimento anteriormente formalista para uma interpretação da economia de tributos à luz da solidariedade social, justiça fiscal e dever de contribuir com o Estado, foi acompanhada por uma mudança na visão da relação Fisco-contribuinte, antes

1. Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. “Apresentação” em YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos – planejamento tributário: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex, 2005, p. 7.

2. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*, vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 165.

marcada pela disputa odiosa (*odisitas*) e atualmente tendendo para uma relação de mútua cooperação entre as partes.³

A partir de então, diversos países passaram a adotar as mais diversas teorias, testes, doutrinas e princípios no que se refere à forma de limitação e distinção entre o planejamento tributário lícito (elisão fiscal) e o planejamento tributário abusivo (elusão fiscal). Estes critérios, seja ele abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei, simulação, negócio jurídico indireto, *business purpose* (propósito negocial) e *substance over form* (prevalência da substância sobre a forma), varia de acordo com a tradição histórica, política e jurídica (*civil law* ou *common law*) de cada Estado.

O presente estudo visa, precisamente, analisar a teoria (ou princípio para alguns)⁴ utilizada nos países de tradição de *common law* chamado de *substance over form*, criada pelo precedente jurisprudencial *Gregory vs. Helvering* nos Estados Unidos, sobre a validade de certo planejamento tributário, à luz do ordenamento e sistema jurídico brasileiro.

Assim, examinaremos se há a possibilidade de esta teoria, tipicamente de origem anglo-americana, ser *tropicalizada* no Brasil, ou seja, ser “importada” e aplicada em nosso sistema jurídico, claramente de origem romano-germânico, para embasar a requalificação, pelas autoridades administrativas, das estruturas adotadas pelos contribuintes brasileiros, para fins fiscais.

No atual cenário nacional e internacional, entendemos que é imprescindível uma análise e reflexão cuidadosa dos limites do planejamento tributário para que, de um lado, não se retorne ao formalismo excessivo marcado pela liberdade ampla e plena do contribuinte, mas

3. CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 78-9.

4. É recorrente no Direito comparado o uso das expressões “teoria”, “doutrina”, “princípio”, “teste” ou “abordagem” para se referir ao *substance over form*. No presente trabalho, para fins didáticos, adotaremos todas estas expressões como sinônimas. Contudo, pessoalmente, preferimos a expressão “teoria”, apesar de reconhecermos que, no idioma inglês, é mais comum o uso do termo “doutrina”, referindo-se a *substance over form doctrine* (nesse sentido vide STRENG, Yoder. IFA. *Cahiers de droit fiscal international*. Oslo Congress. Vol. LXXXVIIa. *Form and substance in tax law*. The Hague: Kluwer Law International, 2002. p. 608).

que, de outro lado, não se consagre o atual “*Macartismo elisivo*”⁵ que se pretende implementar por parte das Fazendas Públicas, transformando a legítima economia de tributos, no Brasil, em uma verdadeira “caça às bruxas”, que implica em clara violação direitos fundamentais do contribuinte, bem como de princípios e valores basilares e inerentes ao Estado Democrático de Direito.

2. A Doutrina do *Substance Over Form* do Direito Norteamericano

A origem da doutrina da prevalência da substância sobre a forma (*substance over form*) remonta a filosofia, notadamente a Aristóteles, e diz respeito à substância de uma coisa em contraste com os acidentes que podem proceder à sua predicação, numa distinção entre forma e substância que provém do diálogo crítico entre Platão e Aristóteles.⁶

Contudo, a jurisprudência anglo-americana baseou-se mais na concepção delineada por Locke, na qual as coisas possuem um substrato, e esse substrato em comum que seria a substância, sem a qual as coisas não poderiam existir no mundo (*sine re substante*). Transpondo para o campo jurídico, a substância seria o portador dos acidentes, e

5. O neologismo por nós aqui criado se baseia no fenômeno conhecido como “Macartismo” (em inglês *McCarthyism*), que é o termo que descreve um período de intensa patrulha anticomunista, perseguição política e desrespeito aos direitos civis nos Estados Unidos que durou do fim da década de 1940 até meados da década de 1950. Foi uma época em que o medo do Comunismo e da sua influência em instituições estadunidenses tornou-se exacerbado, juntamente ao medo de ações de espionagem promovidas pela União Soviética. Originalmente, o termo foi cunhado para criticar as ações do senador estadunidense Joseph McCarthy. O Macartismo realizou o que alguns denominaram “caça às bruxas” na área cultural, atingindo atores, diretores e roteiristas que, durante a guerra, manifestaram-se a favor da aliança com a União Soviética e, depois, a favor de medidas para garantir a paz e evitar nova guerra. (<http://pt.wikipedia.org/wiki/Macartismo> acesso em 16.06.09)

6. Conforme sustenta SANCHES, J. L. Saldanha. *Os limites do planejamento fiscal – substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 70.

os acidentes são as múltiplas formas ou vias que podem ser utilizadas para se obter certo efeito jurídico desejável.⁷

Nos países de *common law* os juízes podem ir além da mera forma adotada em determinado contrato para procurar uma relação de equivalência entre contratos de diversas formas e, assim, tratar de modo igual aquilo que era igual, não na sua forma - adotada com a intenção de obter determinada vantagem ilegítima - mas na sua essência ou substância, evitando que os contratantes contornassem determinada consequência jurídica.

Na opinião de Sanches,⁸ quando a jurisprudência anglo-americana utiliza a preponderância da substância sobre a forma estamos diante de um problema de interpretação, tal como quando fazemos uma oposição entre regras e *standards* ou entre *textualism* e *purposivism*. Para o autor, a doutrina ou o princípio do *substance over form* nada mais é do que a interpretação teleológica do negócio jurídico, buscando a substância, e não a mera formalização ou exteriorização desse negócio.

No direito tributário norte-americano o *substance over form* consiste, resumidamente, em afastar as formas jurídicas quando estas não correspondem à substância do negócio praticado, por meio do *business purpose test*, por ser defeso ao contribuinte valer-se de estruturas formais abusivas para reduzir a carga fiscal incidente sobre suas operações.⁹

3. O Precedente Norte-americano: *Gregory vs. Helvering*

O precedente norte-americano que tratou do *substance over form* no direito tributário e que originou tal teoria foi o caso *Gregory vs. Helvering*,¹⁰ de 1935. Este caso versava sobre uma operação de rees-

7. Idem, p. 70-1.

8. Idem, p. 73.

9. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 253.

10. *Gregory VS. Helvering – Commissioner of Internal Revenue. (293, U.S. 465 – Argued Dec. 4, 5, 1934. Decided Jan. 7, 1935)*

truturação empresarial que tinha como único objetivo a redução do imposto de renda da pessoa física.

O contribuinte, Sra. Evelyn F. Gregory, possuía todas as ações da sociedade A, que, por sua vez, possuía todas as ações da sociedade B, que a Sra. Gregory visava adquirir diretamente. Para que não incorresse no imposto de renda de pessoa física, incidente sobre o pagamento de dividendos pela sociedade A, a Sra. Gregory constituiu uma terceira sociedade C, à qual transferiu, por meio da sociedade A, todas as ações de B, em troca do *stock* patrimonial de C. Após seis dias da constituição da sociedade C, a Sra. Gregory liquidou (extinguiu) a sociedade C e, na apuração dos haveres, a Sra. Gregory recebeu as ações de B, justificando seu aumento patrimonial como proveniente de uma reorganização societária seguida de liquidação, que era livre de impostos.

A entrega das ações de C não originaria qualquer tipo de rendimento tributável para a Sra. Gregory, pois de acordo com as normas vigente à época, não havia tributação da renda, nos casos em que houvesse um “plano de reorganização” societária. Contudo, o Agente Fiscal competente (*Comissioner of Internal Revenue*), chamado Sr. Helvering, entendeu que a criação da sociedade C não tinha qualquer substância e, portanto, deveria ser ignorada, considerando-se a distribuição das ações de B à Sra. Gregory como distribuição de dividendos, diretamente recebidos por meio da sociedade A e, assim, tributável.

Na oportunidade, a *Supreme Court* norte-americana reconheceu o legítimo direito dos contribuintes à economia de tributos de escolher o melhor modelo para incorrer na menor carga tributária possível para atender seus interesses, haja vista não existir nenhum dever do contribuinte de escolher o caminho mais oneroso fiscalmente para seus negócios.

Contudo, a Suprema Corte Norte-americana instituiu, neste *leading case*, a regra do *business purpose test*, diferenciando a estruturação de negócios com objetivo ou propósito negocial daquela que não possui esta finalidade. A partir de então, nascia a regra de que uma

operação, para ser fiscalmente legítima, deveria ser embasada por um motivo comercial, e não apenas pela simples intenção de reduzir ou anular a carga tributária.

Após tal decisão, não apenas as operações consideradas simuladas (*sham transactions*), mas também as operações desprovidas de um fim comercial válido (*serious purpose*), passaram a ser sujeitas à desconsideração para fins fiscais nos EUA, no que Tórres¹¹ menciona se tratar de um controle sobre a “causa” do ato ou do negócio jurídico.¹²

Contudo, alguns autores¹³ apontam que, por trás da decisão *Gregory vs. Helvering*, há uma decisão anterior do juiz Learned Hand,¹⁴ que orientou os princípios aplicáveis ao precedente em comento, no caso *Royal Typewriter*,¹⁵ que visava proteger os direitos de patente já registrada materialmente, mas que vinha a ser registradas novamente sob outra forma, no que se conheceu como a “doutrina dos equivalentes”.¹⁶

Pode-se afirmar que o princípio da prevalência da substância sobre a forma é um modo de não levar em consideração a forma legal da operação, passando-se para a investigação do conteúdo dos atos e negócios praticados evitando, assim, a simulação (*sham*). Neste sentido, chama a atenção o fato de que, para muitos autores, o caso *Gregory vs. Helvering* foi sempre considerado um precedente típico de simulação no direito tributário.¹⁷

No direito tributário norte-americano pode-se notar que a doutrina do *substance over form* é mesclada com o *business purpose test*. Isto decorre, em grande parte, do fato de que ambos os requisitos para

11. TÓRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 249.

12. Segue no original trecho da decisão: “*To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purposes*” (TÓRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 249).

13. *Idem*.

14. O referido juiz foi extremamente importante para a jurisprudência dos EUA. Para um estudo mais aprofundado sobre seu papel nos tribunais norte-americanos vide GUNTHER, G. *Learned Hand: the man and the judge*.

15. *Royal Typewriter Co vs. Remington Rand Inc.*, 168 F.2d 691, 2nd Cir., 1948.

16. SANCHES, J. L. Saldanha. *op.cit.*, p. 75.

17. Cf TÓRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 249.

considerar um planejamento tributário como ineficaz sobre a ótica fiscal nasceram do mesmo *leading case*, ou seja, de caso *Gregory vs. Helvering*. Essa mescla pode ser inclusive observada no *Regulation* S1. 355-2 dos EUA.¹⁸

Como se verifica da análise do precedente em comento, o conceito de substância, em oposição à forma, tornou-se uma característica do discurso argumentativo dos tribunais norte-americanos, que o transformaram em um conceito operacional servindo para a solução de diversos conflitos jurídicos. Este princípio ganhou especial destaque e aplicabilidade para combater as situações em que a forma dos negócios jurídicos servia para uma redução indevida ou abusiva da carga fiscal.

Todavia, tal doutrina da prevalência da substância sobre a forma recebeu duras críticas de Isenberg,¹⁹ que critica a dicotomia “forma-substância” na interpretação da legislação, sob o argumento de que a substância somente pode ser derivada de formas criadas pela própria lei. Neste sentido, a lei substância é forma e algo a mais, sob a ótica liberal.

A crítica que pode ser feita para a adoção do *substance over form* nos países que adotam o *civil law* é a impossibilidade de sua autoaplicação nestes sistemas. Conforme aduz Sanches “aquilo que parece mais criticável para um jurista continental - a limitação de um direito do contribuinte com base unicamente num princípio mal definido e contido apenas na decisão judicial e no precedente – surge como um método para alguns vantajoso no direito anglo-americano, na medida em que a consagração deste princípio num *statute*, a sua transposição para o texto escrito de uma norma geral e abstrata, poderia contribuir para a rigidificação do princípio, que assim vive somente

18. No original: “A transaction has a corporate business purpose if it is motivated, in whole or substantial part, by one or more corporate business purposes. A corporate business purpose is a real and substantial non federal tax purpose that pertains to the business of the distributing corporation, the controlled corporation, or the affiliated group to which the distributing corporation belongs”. In TÔRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 249.

19. ISENBERGH, Joseph. Musings on form and substance in taxation, p. 472, apud ROLLIM, *op.cit.*, p. 162.

nas decisões judiciais com a sua ligação estreita à resolução e o julgamento de casos concretos”.²⁰

A decisão da Suprema Corte norte-americana no *leading case* em comento consagrou, ainda, o entendimento de que se deve analisar a questão somente da interpretação da lei, dando-se “prevalência ao critério da vontade do legislador no sentido de compreender a operação de reestruturação societária nela prevista com conteúdo realmente econômico, com objetivos negociais”.²¹

4. A Doutrina do *Substance Over Form* na Inglaterra

A doutrina do *substance over form* também recebeu tratamento na Inglaterra. Contudo, ao contrário do que ocorreu nos EUA, assumiu uma feição mais estrita, não tão abrangente como ocorreu no direito norte-americano.

Como bem aponta Tôrres,²² até o final dos anos 80 inexistia cláusula geral antielusiva na Inglaterra, prevalecendo a opção do legislador em adotar as chamadas “normas específicas de correção”. De acordo com tais normas, o ordenamento jurídico tributário deveria respeitar o direito dos contribuintes à escolha da modalidade comercial menos onerosa em termos fiscais, uma vez que a colmatação das lacunas e dos espaços de escolha em que não se desejava tributar era uma escolha do legislador, e não da administração pública ou do juiz. Caso assim não fosse, estaríamos diante da discricionariedade e da arbitrariedade de forma que, na elusão (*tax avoidance*) é a legislação que determina a licitude da conduta. Desta forma, mantinha-se o respeito à certeza da lei, exceção feita apenas nos casos de simulação (absoluta ou relativa).

A primeira vez que a corte britânica aplicou tal princípio em um caso concreto tributário foi no célebre caso *Commissioners of Inland Revenue vs. Duke of Westminster*, de 1935, em que se decidiu por um

20. SANCHES, J. L. Saldanha. *op. cit.*, p. 76.

21. ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 145.

22. TÔRRES, Heleno Taveira. *op. cit.*, p. 253.

efeito fiscal diferente do que resultaria de meras considerações de forma, por força da aplicação do princípio da equidade que, por sua vez, constitui uma interpretação que supera a interpretação meramente literal da norma.

No caso ora em comento, o Duque de Westminster resolveu substituir o salário de seu jardineiro por uma remuneração contratualmente prevista, visando transformar os pagamentos feitos a seu empregado em valores objeto de serviços já prestados e estipulados por certo período de tempo (durante sete anos ou até a data na qual ele pertencesse à administração da casa do Duque), ao invés de pagar-lhe sob a forma de salário periódico. Nos termos do referido contrato, o jardineiro não poderia reclamar nenhum salário.

Na decisão, o juiz, Lorde Tomlin, citou diversos precedentes²³ para ressaltar que a substância de um contrato deve ser analisada, e não as suas simples palavras (forma). Deve-se atentar para a função dos direitos e obrigações das partes que surgem do contrato, e “se deve penetrar a forma e olhar para a substância”²⁴ dos atos jurídicos praticados. Portanto, para determinar essa substância deve-se analisar o efeito jurídico do acordo que as partes celebraram, e não sua vestimenta ou roupagem jurídica. Destarte, buscava-se evitar, na interpretação baseada na substância, qualquer margem aos “incertos e tortuosos laços do arbítrio”, que devem ser substituídos pelo “áureo e reto marco da batuta do direito”²⁵

Assim, pela premissa de que “*equity looks to the essence of the transaction*” isto é, a equidade analisa a essência da operação para que seja aplicada ao caso concreto, no caso *Westminster* a substância dos pagamentos feitos pelo Duque aos seus empregados era a de pagamentos de trabalho, ou seja, salário.

Todavia, no caso *Duke of Westminster* o próprio Lord Tomlin demonstrou que a doutrina pela qual a Corte pode ignorar a situa-

23. Como, por exemplo, *Helby vs. Matthews*, 1895, A.C. 171 at p. 475, e *Re Hinckes Darkwood vs. Hinckes*, 1921, 1 ch., 475 at p. 489.

24. Idem, p. 145.

25. ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 145.

ção legal de determinado negócio ou ato jurídico praticado pelo contribuinte, baseando-se na prevalência da substância sobre a forma, não passaria de um mal-entendido semântico (*a misunderstanding of language*), por configurar a prevalência da discricionariedade sobre a certeza e a segurança jurídica da lei. Segundo ele, “todo homem tem direito à organização de negócios de modo a garantir para si a via menos onerosa”.²⁶

De toda a forma, resta demonstrado que a teoria ou o princípio do *substance over form* como conteúdo econômico para determinar a natureza real do ato ou negócio jurídico na Inglaterra surgiu de forma distinta daquela nos EUA. A diferença básica é a de que, na Inglaterra, o efeito jurídico, isto é, os deveres e direitos dos sujeitos da relação jurídica instaurada, não pode ser afastado para não dar margem a uma discricionariedade ou arbitrariedade contrária à segurança jurídica na esfera tributária.

Ao optar pelas “normas específicas de correção”, o ordenamento inglês afastou-se da teoria norte-americana de prevalência da substância sobre a forma na esfera fiscal, orientada pela teoria ou teste do propósito ou intenção negocial para definir a legitimidade ou a necessidade de desconsideração, para fins fiscais, do negócio jurídico praticado. Na Inglaterra, portanto, evidenciou-se que “o sujeito não é tributado por dedução ou por analogia, mas somente em função das palavras claras de uma lei aplicável aos fatos e circunstâncias do seu caso”.²⁷

A partir da constatação de lacunas (*loopholes*) não abrangidas pelas regras (*statutes*) do Direito inglês, a Corte (*House of Lords*) iniciou uma alteração de entendimento visando combater a elusão fiscal. Essa mudança na orientação jurisprudencial inglesa se deu com o precedente *W. T. Ramsay vs. Inland Revenue Commissioners*,²⁸ de 1981. Neste julgado foi criada a teoria do *step-stone transaction*²⁹ ou

26. TÔRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 254.

27. Cf ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 145.

28. *House of Lords. 1981, 449 2 W.L.R. Jan. 26,27,28,29; Feb. 2, 3, 4; March 12.*

29. TÔRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 254.

step transactions doctrine.³⁰ De acordo com tal doutrina, nos casos em que uma série de operações permite a economia de tributos, que não seria alcançada se não fossem tais operações consideradas em seu conjunto, isto é, como um todo e não separadamente, caberia uma requalificação precisa de tal estruturação, por parte da Corte, ainda que os atos tenham estabelecidos obrigações verdadeiras.

Especificamente no caso *Ramsay* o Lorde Wilberforce, em seu julgamento, fez uma distinção entre a prevalência da substância sobre a forma – que era rejeitada na Inglaterra – e a qualificação jurídica de atos e transações preordenadas entre si e em série, como parte de um todo, para ser assim considerada fiscalmente.

Pode-se observar, destarte, que o princípio da prevalência da substância sobre a forma se assemelha com o princípio inglês do *step transactions doctrine*, que consiste em considerar a operação realizada por etapas ou a teoria das operações fracionadas, na qual os juízes britânicos distinguem os passos ou etapas (*steps*) ligados entre si, interligados no plano econômico ou relevantes para o resultado final, para verificar a ausência de um propósito negocial. Assim, avalia-se unitariamente os procedimentos considerados elusivos, para fins fiscais.

Contudo, na *step transaction doctrine* não se trata, como bem salienta ROLIM,³¹ de se desconsiderar a forma individual de cada uma delas (que são consideradas verdadeiras) para verificar sua substância individual. Da mesma forma, na Inglaterra o Judiciário não poderia ir além das formas mediante uma suposição de substância. Trata-se, na realidade, da consideração adequada de cada ato individualmente, sob a ótica formal, mas aplicando os efeitos fiscais ao todo contexto aos qual cada etapa pertence.

Podemos afirmar que a jurisprudência inglesa rejeitou expressamente, a doutrina da prevalência da substância sobre a forma no caso “Duke of Westminster”, e adotou uma doutrina distinta da *substance over form* no caso “Ramsay”, em que qualificou juridicamente situ-

30. ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 176.

31. ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 183-4.

ações em que há uma séria preordenada de transações como parte integrante de um escopo global.

5. Análise da Possibilidade de Aplicação do *Substance Over Form* no Direito Tributário Brasileiro

É de suma relevância mencionar que a interpretação das leis pelo jurista da *common law* é completamente diferente daquela praticada em países de tradição jurídica romano-germânica (*civil law*). Isto porque, os juízes da *common law* veem as leis como regras específicas de direitos nos estreitos limites de seus termos, jamais além. Assim, todo o embasamento para a construção das normas, que não estiver na letra da lei, deve ser retirado da *common law*, porque é por ela regido.

De acordo com Burnham,³² o Poder Judiciário norte-americano tem basicamente duas maneiras de interpretar as leis de forma distinta da dos países de *civil law*. A primeira reside na assertiva de que os códigos não são considerados como portadores dos princípios basilares dos quais decorrem as regras específicas. Isto porque os princípios gerais existem na *common law*, e não nas leis emanadas pelo Parlamento.

A segunda é de que não se utiliza o raciocínio analógico a partir do qual uma lei é aplicada a situações que não estejam além de seus termos literais, ou seja, a previsão específica na lei de algumas hipóteses ou fatos, implicitamente, exclui os demais.

Para o próprio professor Burnham³³ esta ironia de se aplicar analogicamente os precedentes judiciais, mas não as leis, deve-se a razões históricas explicadas pela hostilidade do povo inglês com relação ao Parlamento. Como aponta Rolim, o sistema jurídico da *common law* se formou, primeiro e rapidamente, como um repositório de amplos e compreensivos princípios, não havendo necessidade da intervenção

32. BURNHAM, William. Introduction to the law and legal system of the United States. p. 47-8 apud ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 167.

33. *op.cit.*, p. 48-9. Idem.

do legislador, na maioria das vezes, que se limitava a emanar leis específicas (regras), e não princípios. Muito embora, nos dias de hoje, não haja mais a hostilidade histórica dos ingleses em relação ao Parlamento, o conceito básico da *common law* permaneceu.

Ademais, o método da interpretação adotado na *common law*, qual seja, de que os termos da lei devem ser compreendidos em seu sentido ordinário ou comum, a menos que o resultado seja absurdo, ou na ausência de uma intenção clara e expressa do legislador em sentido contrário, culmina por fornecer primazia à intenção histórica do legislador. A partir desse raciocínio, os precedentes judiciais da *common law*, sobretudo os norte-americanos, utilizam outras fontes para a interpretação das leis, tais como relatórios de comissões legislativas, comentários de legisladores na redação dos projetos de leis e observações dos autores de emendas aprovadas.

Neste sentido, como apontado por Bittker,³⁴ a própria regra da substância sobre a forma tem servido no discurso de advogados e juízes³⁵ em matéria tributária como uma máxima da interpretação das leis, sendo considerada uma técnica para o esforço de raciocinar.

Todavia, como aponta Rolim,³⁶ as doutrinas da prevalência da substância sobre a forma e do *business purpose*, criadas a partir do precedente *Gregory vs. Helvering*, não devem ser vivenciadas pelo jurista da *civil law* como aplicação análoga da lei lacunosa. Isto porque, existindo lacuna no *civil law*, não poderá haver criação de tributo por força de interpretação judicial.

No Brasil, admitir tal possibilidade é violar os princípios constitucionais da legalidade, tipicidade, capacidade contributiva, bem como violar a disposição do CTN que veda o emprego de analogia para cobrar tributo não previsto em lei.

Outrossim, em virtude da distinção dos sistemas jurídicos da *Common Law* e do *Civil Law*, razão pela qual é absurdo admitir-se,

34. Cf. ISENBERGH, Joseph. Musings on form and substance in taxation, p. 481-2 apud ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 169.

35. *Supreme Court. United States vs. American Trucking Ass'n.* 30 US 534, 543 (1945).

36. *Idem*, p. 174.

no direito brasileiro, que um precedente do direito alienígena faça as vezes de uma norma de direito positivo em nosso ordenamento. Ademais, nem mesmo os tribunais de justiça constitucional norte-americanos se encontram vinculados pelos seus próprios precedentes, sendo-lhes permitido *'ouerrule'*, isto é, modificar uma orientação jurisprudencial prévia, decidindo em sentido contrário, incluindo as suas próprias decisões.³⁷

Como se verifica da análise dos precedentes nos países de *common law*, principalmente nos EUA e na Inglaterra, os princípios gerais antielusivos (explícitos ou implícitos) receberam um tratamento e uma atenção especial em tais países. E isto se deve a uma razão simples: na tradição de *common law* os princípios da legalidade e da tipicidade não possuem o mesmo peso e não carregam os mesmos valores que nos países de tradição romanística. Ao contrário do que ocorre no Brasil, de tradição arraigada no *civil law*, os órgãos jurisdicionais na *common law* são dotados de amplos poderes, inclusive para disciplinar situações não contempladas em regras ou em decisões anteriores.³⁸

6. Figuras semelhantes ao *Substance Over Form* utilizadas no Direito Tributário Brasileiro

Na medida em que não há uma regra específica da doutrina do *substance over form* positivada no ordenamento jurídico brasileiro, convém analisarmos se, as figuras e institutos atualmente utilizados na jurisprudência administrativa fiscal nacional poderiam ser considerados substitutos ou assemelhados de tal doutrina da *common law*.

Neste ponto, verificaremos se estas figuras supostamente semelhantes poderiam ser aplicadas para desconsiderar e requalificar, para

37. QUEIROZ, Cristina. *Interpretação Constitucional e Poder Judicial: sobre a epistemologia da construção constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. p. 214.

38. TÓRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 252.

efeitos fiscais, os planejamentos tributários realizados pelos contribuintes no Brasil.

6.1 Abuso de Direito (França)

O abuso de direito é uma figura tipicamente de direito privado, com origem no Direito Civil. Decorre da constatação de que o exercício de um direito subjetivo não é absoluto e ilimitado, mas ao contrário, coincide com o respeito e observância de outros direitos, de esfera alheia, sendo esses seus limites. Desta forma, se por meio do exercício de um direito alguém objetiva exclusivamente prejudicar outrem, sem qualquer benefício próprio, este sujeito está incorrendo em abuso do seu direito, e tal ato é considerado ilícito, nos termos do art. 187 do Código Civil.

No que tange ao Direito Tributário o abuso de direito seria caracterizado quando o contribuinte utilizasse determinada estrutura única e exclusivamente para economizar tributos, ou seja, somente para reduzir a carga fiscal incidente em tal operação ou negócio. O direito lesado seria o da coletividade, que sofreria dano em não receber o *quantum* devido que receberia no caso de tal estrutura não ter sido implementada.³⁹ Esta teoria teve origem no direito francês, como aponta Tôrres.⁴⁰

De acordo com Greco⁴¹ “a auto-organização com a finalidade exclusiva de pagar menos imposto configura abuso de direito”. Segundo o autor, quando o Fisco provar que a operação praticada pelo contribuinte teve como “única razão” a economia de tributos, pode ele, “sem que isto implique em decretação da ilicitude da operação, recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito fiscal, tratando a situação

39. BIANCO, João Francisco. Planejamento tributário: estudo de casos e exame crítico da jurisprudência. In *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. YAMASHITA, Douglas (coord.). São Paulo: Lex, 2007, p. 189.

40. TÔRRES, Heleno Taveira. op.cit., p. 249 e ss.

41. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 136.

concreta como se ela, para fins fiscais, não tivesse existido”. Discordamos do referendado autor.

Isto porque, como bem observa Barreto,⁴² apesar do sistema jurídico ser uno, devendo ser visto como um todo harmônico e coerente, isto não autoriza o livre trânsito entre os conteúdos prescritivos dos diversos ramos didaticamente autônomos do Direito. E a razão é simples: cada ramo se estrutura em razão e de acordo com suas peculiaridades, de seus princípios informadores, da especificidade das condutas que pretender reger e dos valores que embasam todo o conteúdo normativo que o rege.

O Direito Tributário, como direito de sobreposição, se vale a todo o momento de institutos, conceitos e categorias de outros ramos didáticos do Direito. Contudo, em certas hipóteses a sobreposição é substituída pela criação autônoma, em que o Direito Tributário cria conceitos próprios, disciplina condutas de forma autônoma, à luz de seus princípios informadores, dos quais se destacam a tipicidade, a legalidade, a proibição de analogia, a capacidade contributiva entre outros tantos.

Portanto, quando o legislador tributário pretende criar estas realidades próprias, assim o faz, tal como ocorreu com as hipóteses de dolo, fraude e simulação na legislação tributária nacional. Contudo, no que se refere ao abuso de direito e abuso de formas, bem como à teoria ou teste do propósito negocial e dos atos normais de gestão, bem como do *substance over form* na seara fiscal, isto não ocorreu.

Dá a feliz conclusão de Barreto no sentido de que havendo tratamento específico, na legislação tributária, para os “defeitos dos atos ou negócios jurídicos, é essa a legislação – e não a de natureza civil – que deverá pautar os limites da atuação do contribuinte, em relação às ações que possam ser qualificadas como elisivas”.⁴³

Para nós, não há qualquer óbice em nosso ordenamento jurídico à realização de negócios mediante a utilização de formas lícitas. As-

42. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese de livre docência. São Paulo: USP, 2008, p. 219.

43. BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p. 220-1.

sim, “a busca pela redução de tributos não qualifica ofensa à boa-fé na estruturação de determinada operação, não representa prática atentatória aos bons costumes e não implica violação ao fim econômico ou social do exercício de um direito”.⁴⁴ O abuso no Direito Civil não pode ser interpretado da mesma forma que no Direito Tributário.

Uma vez que o abuso de direito não foi positivado como regra no Código Tributário Nacional não há como qualificar a operação que tenha o claro e único objetivo de reduzir ou postergar a carga tributária como abusiva. Se os atos e negócios jurídicos, na esfera civil, não foram ilícitos, ou seja, não violaram os artigos 166, VI⁴⁵ e 167⁴⁶ do Código Civil, não há norma jurídica possível para imputar tal estrutura como abusiva tributariamente. No mesmo sentido, Bianco⁴⁷ sustenta que a figura do abuso de direito é simplesmente inaplicável ao direito brasileiro.

6.2 Abuso de Forma (Alemanha)

O abuso de forma evidencia-se pela instrumentação anormal ou não usual de um negócio jurídico, isto é, a utilização ou criação de estrutura jurídica perfeitamente legal (incomum para a circunstância) a fim de evitar o tributo que a lei determina incidir sobre uma diferente estrutura jurídica que seria usual para o tipo de operação. Há severas críticas doutrinárias acerca da caracterização do abuso

44. Idem p. 233.

45. Art. 166. *É nulo o negócio jurídico quando:*

(...)

VI – *tiver por objeto fraudar lei imperativa*”

46. *“É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

§1º *Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

47. BIANCO, João Francisco. *op.cit.*, p. 189.

de formas, pois se a forma é juridicamente válida, não haveria que se falar em abuso.

No que tange ao Direito brasileiro, não deve prosperar qualquer alegação de abuso de forma jurídica na seara tributária, para se embasar a requalificação de fatos jurídicos tributários, visando à incidência tributária. Isto porque inexistente tal previsão normativa nesse sentido, em nosso ordenamento. Conforme aduz a doutrina, a mera referência de tal figura na exposição de motivos da Lei Complementar n.104/01, “sem a respectiva inserção de seu conteúdo prescritivo nos enunciados incorporados ao ordenamento jurídico, não tem o condão de autorizar a remissão a esta teoria para autorizar a requalificação de fatos jurídicos tributários”.⁴⁸

A origem de tal instituto é o Direito alemão.⁴⁹ Conforme aponta Brandão Machado⁵⁰ “já é tempo de a nossa doutrina abster-se de considerar como integradas em nosso ordenamento jurídico essas estranhas figuras do abuso de formas e critério econômico, porque absolutamente incompatíveis com regra do nosso direito positivo, que expressamente proíbe o emprego de analogia”.

Portanto, o abuso de forma tal qual existe em outros ordenamentos jurídicos não foi consagrado, normativamente, em nosso direito positivo e, destarte, não tem fundamentação legal ou constitucional para ser aplicado na requalificação ou desqualificação de planejamentos tributários.

No mesmo sentido temo Alcides Jorge Costa,⁵¹ que adverte:

alterações implícitas ou aplicações que considerem o substrato econômico sem levar em conta a forma não são compatíveis com o sistema constitucional brasileiro. É claro que esta última afirmação não elimina

48. BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p. 232.

49. TÓRRES, Heleno Taveira. *op.cit.*, p. 240 e ss.

50. MACHADO, Brandão. Prefácio em HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária*. São Paulo: RT, 1993, p. 27.

51. COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 226.

a existência de problemas relativos à simulação, nem ao que se conhece por fraude à lei ou abuso de formas.

6.3 *Business Purpose* (EUA)

Tal doutrina ou teste também foi originada do precedente norte-americano *Gregory vs. Helvering*.⁵² De acordo com esta teoria há necessidade de existir um motivo extrafiscal, isto é, comercial, para que a estruturação das atividades do contribuinte possa desencadear uma redução ou postergação do tributo. Em outras palavras, de acordo com a teoria do propósito comercial se um planejamento tributário é estruturado apenas para economizar tributos ou para obter qualquer vantagem tributária, sem outro motivo que lhe sustente, este planejamento é desconsiderado para fins fiscais, ensejando a tributação como se não tivesse sido feito: incorrendo no fato gerador que se tentou evitar.

De acordo com Barreto, “o propósito comercial decididamente não foi positivado em nosso ordenamento jurídico. Sua aplicação decorre da consideração, de forma acrítica, de conceitos e teorias do Direito Comparado. Tal exigência não tem fundamento constitucional ou legal no Brasil”.⁵³

Também partilha dessa opinião Haddad *et al*, ao dizer que não obstante opiniões contrárias, entende o autor que o ordenamento brasileiro não repele estruturas que tenham motivação exclusivamente fiscal, desde que elas sejam reais e não simuladas.⁵⁴

Concordamos inteiramente com a posição de Rolim,⁵⁵ segundo a qual não seria possível uma criação jurisprudencial da intenção comercial

52. ROLIM, João Dácio. *op.cit.*, p. 157-8.

53. BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p. 234.

54. HADDAD, Gustavo Lian. PIERRE, Mariana Abib. A simulação e seus índices. *Revista do Advogado*, n. 94. São Paulo: AASP, novembro de 2007, p. 74.

55. ROLIM, João Dácio. Reflexões sobre normas gerais antielisivas na jurisprudência. In YAMASHITA, Douglas. *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 167-8.

para desconsiderar os efeitos tributários de operações somente porque elas tenham uma preponderante ou determinante razão de reduzir ou postergar tributos.

Na realidade, se a atividade praticada for absolutamente artificial, aí sim poderia ser considerada como fraude, simulação ou dissimulação (no âmbito do direito civil) e, assim, desconsiderada para efeitos fiscais.

7. Conclusão

A aplicação da teoria ou o teste do *substance over form*, no direito brasileiro, se mostra de todo indevida. Na medida em que nosso sistema jurídico é substancialmente distinto daquele adotado pelos criados de tal teoria – ou seja, países com tradição jurídica de *common law* – não há possibilidade de simplesmente importar tal teoria e aplicá-la, de forma desprovida e sem verificar sua adaptabilidade ao nosso ordenamento.

No Brasil, não se criam normas baseadas em precedentes jurisprudenciais, mas sim, criam-se precedentes baseados em normas decorrentes do direito positivo. Não há, em nosso ordenamento jurídico, norma de direito positivo que permita a construção desta teoria ou princípio.

Ademais, a simples utilização de tal teoria pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) pátrio não é, de longe, suficiente para justificar ou legitimar sua inserção em nosso sistema jurídico, pois como já dito, esta suposta norma não encontra suporte jurídico em nosso ordenamento, mas tão somente nos precedentes jurisprudenciais de países de *common law* que, ressalte-se, adotam um sistema jurídico completamente distinto do nosso, baseado na força criadora de normas jurídicas por meio de interpretações jurisprudenciais, o que não ocorre no Brasil, país que adota claramente o sistema de *civil law*.

Concluimos, a partir da análise do ordenamento jurídico-tributário nacional, que inexistente enunciado prescritivo que proíba, direta ou indiretamente, a estruturação por meios lícitos, de operação tri-

butária com o único e exclusivo objetivo de reduzir, postergar ou não pagar tributos. Uma vez que não há tal regra, nem tampouco qualquer princípio tributário que possa servir de fundamento para impedir esse comportamento do contribuinte,⁵⁶ é completamente descabido se falar em teste do propósito negocial (*business purpose test*), princípio da prevalência da substância sobre a forma (*substance over form*) ou *step transactions doctrine* no direito tributário brasileiro.⁵⁷

Para os autores que se apóiam no art. 116, § único do CTN para sustentar a inserção, no ordenamento jurídico pátrio, de uma norma geral antielisão, antielusão ou anti-simulação, que consagraria tais doutrinas estrangeiras, resta adverti-los de que enquanto a lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados para dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, tal artigo não poderá ser aplicado, haja vista que há ineficácia técnica, de natureza sintática.⁵⁸

Em virtude da existência dos princípios, devidamente positivados, da legalidade, tipicidade, proibição de analogia e capacidade contributiva, esta construção normativa de desconsideração de negócios jurídicos “para fins fiscais” é completamente descabida, não encontrando fundamento legal ou constitucional, devendo ser repelida do sistema jurídico, em razão da evidente diferença histórica, jurídico-sistemática e principiológica por trás destas teorias e testes, aplicáveis somente nos países de *common law*.

Para a aplicação do *substance over form*, assim como o abuso de forma, abuso de direito e do *business purpose*, no direito tributário brasileiro entendemos que é imprescindível uma alteração legislativa específica para inserir tais figuras no direito tributário brasileiro, sem violar o art. 60, §4º, IV da CF e demais cláusulas pétreas de nosso ordenamento jurídico.⁵⁹

56. Sobre a crítica a utilização do princípio da solidariedade social como suficiente para desconsiderar, para fins fiscais, determinadas estruturas negociais que lesem os cofres públicos por acarretar economia tributária, ainda que lícita, vide BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p. 234.

57. No mesmo sentido BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p. 269.

58. Idem.

59. Cf BARRETO, Paulo Ayres. *op.cit.*, p. 271-2.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: SEU PRESSUPOSTO DE FATO ESPECÍFICO E AS EXIGÊNCIAS PARA O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Leandro Paulsen

INTRODUÇÃO

As questões relativas à responsabilidade tributária^{1/2/3} continuam tormentosas, principalmente no Direito brasileiro.⁴ Alguns avanços importantes já foram obtidos no sentido de impedir que se confundisse pura e simplesmente a pessoa jurídica contribuinte com a pessoa física dos sócios, e que se considerasse o simples inadimplemento como fato justificador do redirecionamento das

1. Cuidaremos, neste artigo, da responsabilidade tributária em sentido estrito, ou seja, da posição do terceiro que, em razão de um pressuposto de fato específico, é posto por lei na posição de garantidor da satisfação do crédito tributário, dele podendo ser exigido na hipótese de inadimplemento e insolvência do contribuinte. Não estaremos cuidando, pois, dos demais terceiros que a lei obriga ao pagamento dos tributos em lugar do contribuinte, como o substituto tributário.

2. A Ley General Tributaria española (Ley 58/2003) bem distingue os diversos obrigados tributários. Considera sujeitos passivos o contribuinte e o substituto tributario. O responsável tributario é tratado separadamente.

3. Também na Alemanha, a expressão responsabilidade tributária (*Steuerhaftung*) é reservada para referir a posição do terceiro responsável, não a do próprio contribuinte, conforme resta inequívoco da definição apresentada por KÖNIG: "*Haftung im Steuerrecht bedeutet das Einstehen für eine fremde Steuerschuld. Der Steuerschuldner selbst haftet nicht, sondern er schuldet. Nur ein Dritter kann haften. Während das Finanzamt gegenüber dem Steuerschuldner zur Inanspruchnahme verpflichtet ist, steht die Inanspruchnahme eines Haftungschuldners in seinem pflichtgemäßem Ermessen (§§ 191, 219 AO).*" (KÖNIG, Christiane. In: CREIFELDS, Carl; et al. *Rechtswörterbuch*. 19. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2007, p. 552)

4. Na Europa, de um modo geral, trabalha-se a matéria com um nível bastante mais elaborado. A legislação de vários países europeus incorpora importantes avanços conceituais e uma melhor compreensão dos aspectos materiais e procedimentais inerentes à atribuição legal de responsabilidade a terceiros, alguns dos quais adiante indicados neste texto.

execuções na hipótese do art. 135, III, do CTN. Mas ainda muito se discute tanto sobre o alcance da responsabilidade, quanto sobre o procedimento a ser observado pelo Fisco para que possa buscar no patrimônio do responsável a satisfação do seu crédito: se é suficiente que conste o nome do responsável na CDA, se deve ser exigida a fundamentação da pretensão na petição de redirecionamento, se há inversão do ônus da prova etc.

Entendemos que nenhum desses questionamentos encontrará solução adequada enquanto não for bem compreendida a natureza do instituto da responsabilidade tributária, o que de modo algum ocorrerá enquanto o responsável continuar a ser classificado como mais um sujeito passivo da relação tributária impositiva.⁵

Cuidar da responsabilidade tributária exige atentar para a posição do responsável frente à atividade tributária e para todos os aspectos das diversas relações jurídicas específicas que envolve, daí extraíndo-se as peculiaridades materiais e procedimentais que lhe são inerentes.

Sem clareza quanto a isto, corremos o risco de trocar algumas soluções equivocadas por outras igualmente precárias e continuarmos desorientados frente a cada nova situação que seja colocada à nossa consideração.

Neste pequeno trabalho, por isso, pretendemos analisar a responsabilidade tributária sob uma perspectiva diferente da usual, quem sabe dando um passo adiante no sentido de esclarecer os seus matizes e de encaminhar soluções mais consistentes.

5. Conforme José Juan Ferreiro Lapatza, "*Sólo el análisis separado de las distintas obligaciones y de sus sujetos puede introducir una cierta claridad en el análisis e interpretación de estas normas en particular y en el ordenamiento tributario en general.*" (FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 410)

PARTE I – DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COMO RELAÇÃO JURÍDICA AUTÔNOMA

1. Posição jurídica do responsável: diversas relações jurídicas

O instituto da responsabilidade tributária participa da dinâmica da tributação, envolvendo inúmeras relações jurídicas distintas. Embora tratado normalmente como cumpridor de uma função de garantia do crédito tributário, suas conexões precedem a patologia jurídica, dizendo respeito inclusive a funções prévias de prevenção do inadimplemento e de facilitação da fiscalização. Cada olhar para a pessoa do responsável – seus deveres e obrigações, de um lado, e suas prerrogativas ou seus direitos, de outro – exige uma perspectiva distinta.

Em primeiro lugar, como decorrência do dever fundamental de colaborar com o Fisco, estão os deveres formais a que a lei atribui relevância a ponto de ligar, ao seu descumprimento, o surgimento da obrigação de responder por tributo devido originariamente pelo contribuinte. Tais deveres formais podem implicar posições passivas e ativas para o possível responsável. Passivas, e.g., quando tem de prestar ao Fisco informações ou zelar pelo cumprimento das obrigações do contribuinte que represente. Ativas, e.g., quando tenha a prerrogativa de exigir do contribuinte a demonstração do pagamento de tributos.

Em segundo lugar, em face do descumprimento do dever instrumental previsto em lei como hipótese de responsabilidade, teremos o surgimento da obrigação, sempre condicionada, de pagar o tributo devido pelo contribuinte e de responder compulsoriamente pelo inadimplemento com seu próprio patrimônio. Digo condicionada porque dependerá, necessariamente, do futuro e incerto descumprimento da obrigação principal pelo contribuinte e da sua insolvência.⁶

6. Referimo-nos à insolvência em sentido amplo, indicando caso em que não seja possível obter a satisfação do crédito no patrimônio do contribuinte, por insuficiente. No Direito Espa-

Em terceiro lugar, tendo o responsável efetuado o pagamento do tributo ou suportado execução em seu patrimônio, surge para ele o direito ao ressarcimento perante o contribuinte. Sendo a obrigação de contribuir de outrem, tem o responsável o direito de buscar, perante este, ressarcimento pelo prejuízo suportado.⁷ Terá, pois, pretensão contra o contribuinte, assumindo o polo ativo dessa nova relação jurídica.

Poderíamos detalhar, ainda mais, a plêiade de relações jurídicas inerentes às diversas situações de responsabilidade tributária. Mas a exposição feita já é suficiente para demonstrar que a responsabilidade tributária envolve diversas relações jurídicas com objetos específicos, ora perante o Fisco, ora perante o contribuinte, em que o responsável aparece tanto no polo passivo, como no polo ativo. A posição jurídica do responsável, pois, é dinâmica, complexa e multifacetada.

Vamos nos concentrar, neste trabalho, especificamente na relação jurídica que se estabelece entre o responsável e o Fisco e cujo objeto é o pagamento do tributo que o contribuinte deixou de satisfazer.

2. O caráter autônomo da relação jurídica de responsabilidade tributária entre o terceiro e o Fisco

A responsabilidade tributária, ao mesmo tempo em que é dependente da existência de relação de cunho contributivo entre o Fisco e o contribuinte, guarda autonomia frente a esta.

nhol, a *Ley General Tributaria* exige que a Administração Tributária declare falido o contribuinte como pressuposto para redirecionar a cobrança contra o responsável.

7. Andrea Parlato afirma o direito de ressarcimento (*rivalsa*) tanto do substituto quanto do responsável: “*Una caratteristica comune alle due categorie di soggetti è costituita dalla ‘rivalsa’, che per il responsabile costituisce un ‘diritto’, per il sostituto un ‘obbligo’, salvo che in modo espresso non venga diversamente stabilito. [...] Il primo elemento sul quale occorre fermare l’attenzione è costituito da una caratteristica comune alle figure in esame. Responsabile e sostituto appaiono normativamente impegnati al pagamento del tributo per fatti o situazioni riferibili ad altri.*” E mais adiante: “*L’esistenza del diritto di rivalsa è elemento rilevatore dell’alienità del debito da parte del responsabile d’imposta.*” (PARLATO, Andréa. *Il responsabile ed il sostituto d’imposta*. In *Tratato di Diritto Tributario*. AMATUCCI, Andréa; GONZÁLEZ, Eusebio; TRZASKALIK, Christoph. CEDAM, 2001, p. 848 e 865)

É dependente porque cumpre uma função de garantia quanto à satisfação da obrigação principal pelo contribuinte. Podemos dizer que “*la obligación del responsable es una obligación de naturaleza garantista, accesoria y subordinada*”.⁸ O pagamento realizado pelo contribuinte, tempestiva ou intempestivamente, extingue o débito e, por consequência, as relações acessórias⁹ ou secundárias,¹⁰ como a de garantia consubstanciada na responsabilidade do terceiro.

É, de outro lado, autônoma porque possui seu próprio pressuposto de fato, seus próprios sujeitos e seu próprio objeto.^{11/12} Explico.

A obrigação de responder pelo débito tributário não surge, para o terceiro, de modo automático, como efeito diretamente decorrente do fato gerador do tributo. A obrigação de contribuir é daquele indicado na lei como realizador do fato gerador do tributo: o contribuinte. Ocorrido o fato gerador, pois, surge para o contribuinte a obrigação de pagar o tributo. O terceiro só responderá se a lei assim expressamente dispuser,

8. LAGO MONTERO, José María. *El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica*. Impuestos n. 22, 1995, p. 667.

9. A doutrina alemã também destaca o caráter acessório da responsabilidade: “*Der Haftungsanspruch ist insofern akzessorisch, als er nur entstehen kann, wenn (mindestens gleichzeitig) der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, für den gehaftet werden soll, entstanden ist. Die Entstehung des Haftungsanspruchs setzt die Verwirklichung des Schuldstatbestands und des Haftungstatbestands (...) voraus.*” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008, p. 190)

10. “... *la fattispecie denominata secondaria appare indiscutibilmente condizionata alla prima. ... l'effetto derivante dalla fattispecie denominata principale viene a costituire a sua volta un elemento di fatto della fattispecie secondaria. (...) L'inesistenza della situazione d'obbligo (situazione effettuale) in capo all'obbligato principale rende impossibile il sorgere della situazione d'obbligo nei confronti del responsabile d'imposta, poichè viene a mancare un elemento costitutivo della sua fattispecie, e quindi una condizione necessaria per la sua esistenza. Nella diversa ipotesi dell'esistenza della situazione d'obbligo in capo all'obbligato principale non si potrà ritenere sic et simpliciter esistente la situazione d'obbligo in capo al responsabile d'imposta, finchè non vi sia il concorso degli altri elementi che ne caratterizzano la fattispecie causativa.*” (PARLATO, Andrea. *Il Responsabile d'Imposta*. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1963, p. 81)

11. LGT (Ley 58/2003): “*Art. 41...4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta y otra ley se establezcan.*”

12. “*El contenido patrimonial de la obligación del responsable puede ser cualitativamente y cuantitativamente diferente del que corresponde al sujeto pasivo o deudor principal. Todos los elementos de la deuda tributaria no son exigibles al responsable, ya que algunos de estos, como por ejemplo las sanciones se rigen por el principio de personalidad, y las consecuencias de las conductas dolosas o culpadas del infractor no deben ser transferibles al responsable.*” (MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J. *El Procedimiento de Derivación de Responsabilidad Tributaria*. Valladolid: Lex nova, 2000, p. 31)

estabelecendo qual o pressuposto de fato da responsabilidade. Ou seja, haverá, sempre e necessariamente, outra hipótese de incidência própria da responsabilidade, outro pressuposto de fato específico e inconfundível com o fato gerador do tributo.¹³

A hipótese de incidência da responsabilidade tributária, ademais, não pode ser arbitrária, pois não é dado ao legislador impor a terceiro, irrazoável e desproporcionalmente, a obrigação de responder por débito alheio.¹⁴ Dependerá, por isso, sempre, de alguma vinculação do terceiro ao fato gerador¹⁵ e terá como pressuposto o descumprimento de um dever de colaboração para com o Fisco com implicação no pagamento do mesmo pelo contribuinte ou na verificação, pelo Fisco, de eventual inadimplemento.

Neste sentido é que se pode vislumbrar, sempre, a existência de um dever (ou obrigação) próprio do responsável, estabelecido com caráter acessório no interesse da Administração Tributária,¹⁶ que, des-

13. LAPATZA afirma: “... *el nacimiento de la obligación del responsable requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes. El presupuesto de hecho del que deriva la obligación de los sujetos pasivos o deudores principales y el presupuesto de hecho del que deriva la obligación del responsable de pagar la cantidad también por ellos debida.*” (FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 445)

14. “*La ley no puede atribuir la condición de responsable a cualquiera, arbitrariamente. Los supuestos de responsabilidad establecidos o por establecer en el derecho positivo deben no contradecir elementales principios constitucionales de justicia. El Estado no puede exigir prestaciones patrimoniales a sus súbditos sin fundamento, ni aún a título de garantía o responsabilidad. ... no es posible la responsabilidad cuando la conducta del hipotético responsable no produce un daño a los intereses de la Hacienda Pública, que sea imputable al mismo; o cuando las posibilidades de reembolso de la cantidad satisfecha sean prácticamente inexistentes.*” (LAGO MONTERO, José Maria. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 83-4)

15. Este requisito é apontado de modo muito claro pela própria doutrina brasileira. Rubens Gomes de Souza já destacava que “... a lei ordinária que atribuíse sujeição passiva a quem não tenha qualquer relação com a hipótese de incidência estaria definindo, não um responsável, mas um contribuinte...” (Sujeito Passivo das Taxas. In: *RDP*. Vol. 16/350). Bernardo Ribeiro de Moraes também é preciso: “... é de se ver que não é qualquer pessoa que pode ser definida como responsável. Somente se justifica a condição de ‘responsável’, adquirindo uma posição jurídica equivalente à de devedor principal, na hipótese da pessoa ter relações com o próprio devedor ou com o fato gerador da obrigação tributária.” (RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. *Compêndio de Direito Tributário*. Vol. II. 3. ed., 1995, p. 287).

16. Utilizo, neste ponto particular, o conceito de obrigação acessória cunhado pelo CTN, em seu art. 113, § 2º, que diz respeito a prestações positivas ou negativas (fazer, não fazer ou tolerar) estabelecidas pela legislação no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

cumprido, possa gerar sua responsabilidade tributária (obrigação de pagar o tributo no suposto de inadimplência do contribuinte), também esta com caráter de acessoriedade, mas em relação à obrigação do contribuinte de pagar tributo. A primeira pode envolver a prevenção do inadimplemento, como, quanto à tributação de atos ou negócios, cuidados consubstanciados na exigência, pelo responsável, da demonstração de regularidade fiscal para a sua realização ou registro,¹⁷ a prestação de informações sobre determinadas operações realizadas pelo contribuinte de que o responsável participe de algum modo¹⁸ ou, ainda, o dever de não praticar infrações à legislação e aos estatutos sociais na administração fiscal de uma empresa.¹⁹

Em suma, a obrigação do terceiro de responder por um débito tributário surge como consequência legal do descumprimento de um dever de outra natureza para com o Fisco, de um dever direto ou indireto de colaboração com a Administração Tributária.

PARTE II – DAS EXIGÊNCIAS PROCEDIMENTAIS E FORMAIS QUE CONDICIONAM A LEGITIMIDADE E A VALIDADE DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

3. A necessidade de verificação e de declaração administrativa da responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária depende da concorrência de dois pressupostos de fato: o fato gerador do tributo e aquele próprio da

17. Arts. 134 e 207 do CTN.

18. É o caso de declaração dos pagamentos efetuados a pessoas físicas no bojo da Declaração de Rendimentos.

19. Art. 135, III, do CTN.

responsabilidade.^{20/21/22} Essa circunstância de a obrigação do terceiro de responder pelo inadimplemento do contribuinte ter seu pressuposto de fato específico torna imperativo que tal seja apurado e declarado.

Do fato gerador do tributo só decorre a obrigação de contribuir, de modo que o lançamento que se limita a verificar a sua ocorrência, apontar o montante devido e identificar o contribuinte, notificando-o para pagar, não se presta senão para formalizar a obrigação deste. Do mesmo modo, a declaração do contribuinte em que reconhece seu débito tributário não vincula senão ele próprio ao Fisco.

Para que o terceiro tenha sua eventual obrigação de responder pelo tributo formalizado, fazem-se indispensáveis a verificação também do pressuposto específico de tal obrigação, a indicação do seu objeto próprio (nem sempre coincidente com o da obrigação do contribuinte)²³ e a identificação do seu particular sujeito passivo.

Não há dúvida de que não se exige do Fisco que vá a Juízo para, em ação de conhecimento, ver reconhecida tal obrigação do terceiro.

20. “El presupuesto de hecho de la obligación del responsable es distinto del hecho imponible. Éste deberá haberse realizado independientemente, originando una obligación tributaria material o principal. Precisamente, la falta de pago de ésta por el sujeto pasivo de la misma es presupuesto sine qua non para la exigencia de su prestación al responsable. Éste, además, deberá haber realizado el presupuesto de hecho legalmente determinante de su condición de responsable.” (LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 82)

21. “Insomma si è in presenza di due fattispecie: A) l’una, che denominiamo principale, causativa dell’obbligo – il quale appunto vi si collega come conseguenza – nei confronti dell’obligato principale; B) l’altra, secondaria e dalla prima dipendente, che comprende taluni specifici elementi (successione nell’azienda, titolarità della situazione tutoria, rappresentanza del proprietario della merce, ecc.) e che è causativa dell’obbligo nei confronti del soggetto denominato ‘responsabile d’imposta’.” (PARLATO, Andrea. *Il Responsabile d’Imposta*. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1963, p. 80)

22. “Die Entstehung des Haftungsanspruchs setzt die Verwirklichung des Schuldtatbestands und des Haftungstatbestands (...) voraus (...).” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008, p. 190)

23. As penalidades, e.g., em razão do princípio da pessoalidade da pena, só podem ser exigidas do infrator, não podendo ocorrer, de regra, a transferência das mesmas para o responsável, a menos que tenha participado da infração e, portanto, também possa ser considerado infrator. A LGT espanhola é inequívoca no ponto: “Art. 41... 4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.” O art. 137 do CTN também destaca a pessoalidade da responsabilidade atinente às infrações conceituadas como crime e às infrações que pressuponham dolo específico.

Mas também não pode haver dúvida quanto à necessidade de o Fisco apurar administrativamente tal responsabilidade, assegurando ao suposto responsável o devido processo legal, o que pressupõe a possibilidade de oferecer defesa administrativa.

A *Ley General Tributaria* española (LGT/Ley 58/2003) é muito clara ao exigir a verificação da ocorrência do pressuposto de responsabilidade. A chamada *derivación de responsabilidad* é objeto de procedimento administrativo, mediante oitiva do interessado, conforme o art. 41.5 dessa lei: “... *la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión...*”²⁴

Uma vez lavrado o *Acto de Declaración de Responsabilidad*, notifica-se o responsável, nos termos dos artigos 174 a 176 da mesma lei, podendo este impugnar tanto a liquidação como a extensão e o fundamento da responsabilidade que lhe é atribuída. O art. 174.4 estabelece, inclusive, o conteúdo de tal ato:

Art. 174...

4. *El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:*

24. LGT (Ley 58/2003): “SECCIÓN III. RESPONSABLES TRIBUTARIOS. Artículo 41. Responsabilidad tributaria. 1. La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley. 2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria. 3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan. 4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan. 5. Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios. 6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.”

- a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
- b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.²⁵

Mesmo à época da vigência da LGT de 1963, tal motivação já era indicada pela doutrina como necessária, exigida pelos tribunais e inclusive reconhecida pela própria Administração tributária espanhola, de modo que o novo texto legal apenas explicitou os requisitos do ato.²⁶

A notificação do *Acto de Declaración de Responsabilidad*, ademais, é considerada condição para a exigibilidade da obrigação do responsável.²⁷

25. LGT (Ley 58/2003): “Artículo 174. Declaración de responsabilidad. 1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa. 2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación. 3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria. 4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido: a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos. c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.”

26. Conforme: ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. *El Régimen Jurídico de La Motivación en el Ámbito Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 110. Destaca ainda este autor: “no es necesario realizar prolijas argumentaciones para afirmar su repercusión sobre los intereses de la persona declarada responsable (...), por lo que el cumplimiento del deber de motivar en estos supuestos resulta evidente... (...) ... la motivación de este tipo de actos deberá extenderse a los siguientes aspectos: el fundamento legal de la derivación; el presupuesto(s) de hecho que ha(n) determinado la imputación de la responsabilidad; y, por último, el alcance o extensión de la misma.”

27. “Hay que diferenciar entre nacimiento de la obligación de responsabilidad que se produce, por su carácter ex lege, cuando se realiza el presupuesto de hecho previsto expresamente en la ley (...) y la exigibilidad de dicha obligación que se produce una vez declarada y notificada la responsabilidad. ... el acto de derivación y su notificación tienen un efecto declarativo de la existencia de la obligación y de la constitución de su exigibilidad” (MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J. *El Procedimiento de Derivación de Responsabilidad Tributaria*. Valladolid: Lex nova, 2000, p. 191)

No Direito Alemão, o pressuposto de fato específico da responsabilidade (*Haftungstatbeständ*)²⁸ é também apurado pelo Fisco, lavrando-se informação de responsabilidade (*Haftungsbescheid*), conforme o § 191 do ordenamento tributário alemão, a *Abgabeordnung*: “§ 191. *Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann durch Haftungsbescheid, wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden.*”²⁹

O ato administrativo de informação de responsabilidade é sucedido, ainda, pela notificação do responsável para efetuar o pagamento (*Zahlunsaufforderung*).³⁰

28. Assim como no Brasil, na Alemanha algumas das hipóteses de responsabilidade são disciplinadas na *Abgabenordnung* e outras nas leis que cuidam de cada imposto.

29. *Abgabenordnung*: “4. *Unterabschnitt. Haftung... § 191 Haftungsbescheide, Duldungsbescheide (1) Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann durch Haftungsbescheid, wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. 2Die Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens erfolgt durch Duldungsbescheid, soweit sie nicht im Wege der Einrede nach § 9 des Anfechtungsgesetzes geltend zu machen ist; bei der Berechnung von Fristen nach den §§ 3, 4 und 6 des Anfechtungsgesetzes steht der Erlass eines Duldungsbescheids der gerichtlichen Geltendmachung der Anfechtung nach § 7 Abs. 1 des Anfechtungsgesetzes gleich. 3Die Bescheide sind schriftlich zu erteilen. (2) Bevor gegen einen Rechtsanwalt, Patentanwalt, Notar, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer wegen einer Handlung im Sinne des § 69, die er in Ausübung seines Berufs vorgenommen hat, ein Haftungsbescheid erlassen wird, gibt die Finanzbehörde der zuständigen Berufskammer Gelegenheit, die Gesichtspunkte vorzubringen, die von ihrem Standpunkt für die Entscheidung von Bedeutung sind. (3) 1Die Vorschriften über die Festsetzungsfrist sind auf den Erlass von Haftungsbescheiden entsprechend anzuwenden. 2Die Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre, in den Fällen des § 70 bei Steuerhinterziehung zehn Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre, in den Fällen des § 71 zehn Jahre. 3Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Gesetz die Haftungsfolge knüpft. 4Ist die Steuer, für die gehaftet wird, noch nicht festgesetzt worden, so endet die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid nicht vor Ablauf der für die Steuerfestsetzung geltenden Festsetzungsfrist; andernfalls gilt § 171 Abs. 10 sinngemäß. 5In den Fällen der §§ 73 und 74 endet die Festsetzungsfrist nicht, bevor die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt (§ 228) ist. (4) Ergibt sich die Haftung nicht aus den Steuergesetzen, so kann ein Haftungsbescheid ergehen, solange die Haftungsansprüche nach dem für sie maßgebenden Recht noch nicht verjährt sind. (5) 1Ein Haftungsbescheid kann nicht mehr ergehen, 1. soweit die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann, 2. soweit die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt ist oder die Steuer erlassen worden ist. 2 Dies gilt nicht, wenn die Haftung darauf beruht, dass der Haftungsschuldner Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begangen hat.”*

30. “Die Inanspruchnahme erfolgt durch schriftlichen Haftungsbescheid (§ 191 AO), der die Haftung feststellt, und die Zahlunsaufforderung (§ 219 AO). (...) Der Haftungsbescheid ist ein Verwaltungsakt.” (KÖNIG, Christiane. In: CREIFELDS, Carl; et al. *Rechtswörterbuch*. 19. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2007, p. 553)

No Direito brasileiro, ainda que não haja legislação disciplinando expressamente a apuração da responsabilidade tributária, é preciso destacar que tal se impõe para que reste assegurado um dos pilares do Estado de Direito que é o devido processo legal. Também entre nós, pois, deve ser verificada e declarada administrativamente a responsabilidade, com notificação do responsável para apresentar defesa.

Efetivamente, atribuir a responsabilidade a terceiro por tributo de que não é contribuinte, com sérias consequências patrimoniais para mesmo, exige, como visto, a verificação do seu pressuposto de fato específico, qual seja, a infração a algum dos seus deveres de colaboração com a Administração, devidamente previstos na lei.

Não se pode, de modo algum, olvidar as garantias fundamentais estampadas no art. 5º da Constituição brasileira, aplicáveis ao caso:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

4. A necessidade de notificação do responsável para pagar voluntariamente

A intimação do responsável acerca do ato de declaração de responsabilidade impõe-se para assegurar-lhe a possibilidade de defesa. Mas, além disso, deve ser oportunizado ao responsável o pagamento voluntário do crédito tributário.

Efetivamente, desde que se superou a distinção proposta por BRINZ entre dívida e responsabilidade,³¹ não há que se falar em dí-

31. Brinz propôs a distinção entre dívida e responsabilidade em suas obras *Der begriff obligatio* (1874) e *Obligatio und Haftung* (1886). Hoje, embora mantenha seu valor didático, está superada. As obrigações jurídicas caracterizam-se justamente pela sua exigibilidade forçada. Não há obrigação jurídica sem responsabilidade, nem responsabilidade sem uma obrigação descum-

vida sem responsabilidade nem em responsabilidade sem dívida. O responsável tributário, verificados o pressuposto de fato específico e a condição suspensiva indispensáveis,³² deve e, por isso, responde.³³

Temos, aqui, pois, em primeiro lugar, a obrigação do responsável de satisfazer o débito em aberto em face da insolvência do contribuinte e, sucessivamente, na hipótese de ele próprio – responsável tributário – quedar inadimplente, de suportar a execução do crédito tributário sobre o seu patrimônio.

Não é possível, pelo fato de se designar o terceiro como “responsável tributário”, subtrair-lhe a possibilidade de pagamento voluntário no prazo administrativo de 30 dias³⁴ contados do momento em que, já esgotada a discussão administrativa da responsabilidade que lhe tenha sido imputada, seja cientificado de que a cobrança contra o contribuinte restou frustrada, remanescendo débito a ser satisfeito.

prida. Luis Díez-Picazo sintetiza a questão: “... si bien en períodos históricos anteriores la deuda y la responsabilidad, como fenómenos jurídicos, han podido aparecer y funcionar con independencia, en el Derecho Moderno no ocurre así. La distinción entre deuda y responsabilidad suministra unos datos conceptuales de gran utilidad para construir el concepto de obligación. Deuda y responsabilidad son dos ingredientes institucionales del fenómeno de la obligación, pero no constituyen dos relaciones o dos situaciones jurídicamente autónomas y distintas. La responsabilidad sólo encuentra su justificación a través de la idea previa de deber jurídico. Se es responsable porque se debe o se ha debido algo. La responsabilidad es pues una forma de sanción del incumplimiento del débito, que es un acto antijurídico. Así pensadas las cosas, no existe responsabilidad sin que previamente exista deber y un deber que quiera ser calificado como deber jurídico tiene que llevar aparejada una sanción que, bajo una u otra forma, constituye responsabilidad.” (Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial. Vol. II. 6. ed. Navarra: Thomson/Civitas, 2008, p. 102-3)

32. O pressuposto de fato próprio da responsabilidade, de um lado, o inadimplemento e a insolvência do contribuinte, de outro.

33. Tipke e Lang frisam a estrita vinculação entre obrigação e responsabilidade, destacando que não há dívida tributária sem responsabilidade: “*keine Steuerschuld ohne Haftung*”. E tampouco o inverso poderia ser questionado. De qualquer modo, quando se cuida da atribuição legal de responsabilidade a um terceiro que, assim, responde pela obrigação de contribuir alheia, utiliza-se a expressão *Fremdhaftung*. Senão vejamos: “*Steuergesetze pflegen die Erfüllung der Steuerschuld (und evtl. Auch anderer Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis) zusätzlich dadurch zu sichern, dass sie Haftungs- (haftungsbegründende) Tatbestände schaffen, Dritte für die Steuerschuld haften lassen (Fremdhaftung).*” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008, p. 187)

34. Aplicamos, aqui, o art. 160 do CTN por analogia em face da ausência de dispositivo especial sobre o prazo para a satisfação voluntária pelo responsável quando intimado da sua responsabilidade e notificado a pagar em face da insolvência do contribuinte.

Note-se, ademais, que o art. 201 do CTN, ao tratar da dívida ativa tributária, prevê a sua inscrição depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, de modo que, também por previsão legal, não se pode admitir a inscrição de alguém como responsável sem que lhe tenha sido oportunizado o pagamento voluntário.

5. A necessidade de CDA que aponte o nome do responsável, o fundamento legal específico da responsabilidade e o número do processo administrativo em que tenha sido declarada

Toda execução pressupõe um título executivo,³⁵ seja este judicial ou extrajudicial. Este título será um documento revestido de certas formalidades a que a lei atribui caráter representativo (*juris tantum*) da certeza, liquidez e exigibilidade do crédito. O art. 585, VII, do CPC é inequívoco ao elencar, dentre os títulos extrajudiciais, “a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios correspondente aos créditos inscritos na forma da lei”. De pronto, pois, somos remetidos a dois conceitos: o de certidão e o de inscrição em dívida.

Certidão é a “reprodução textual e autêntica, portada de fé, de escrito original, ou assento, extraída de livro de registro ou de notas públicas, papéis, peças judiciais ou autos, por oficial público, escrivão ou qualquer outro serventuário ou funcionário competente, que os tenha a seu cargo, em seu poder ou cartório”.³⁶ Como se vê e como já observamos alhures,³⁷ “a expedição de uma certidão implica a extração de dados/informações constantes de arquivos, livros ou sistemas de determinada repartição”, de modo que “não se compadece com

35. CPC: “Art. 580. A execução pode ser instaurada caso o devedor não satisfaça a obrigação certa, líquida e exigível consubstanciada em título executivo.”

36. Conforme NUNES, Pedro. Dicionário de Tecnologia Jurídica, 12. ed., 1990.

37. PAULSEN, Leandro. *Certidões Negativas de Débito*. 1999, p. 10. Vide, também, nosso recente *Manual das Certidões Negativas de Débito*, 2009.

especulações, com presunções ou acréscimos”,³⁸ exigindo “o dado, o fato devidamente anotado/registrado”. No caso, a certidão deve dar a conhecer, com absoluta fidelidade, crédito tributário inscrito em dívida ativa, nada mais, nada menos. É preciso considerar que à certidão se reconhece força de título executivo justamente porque constitui o espelho de dívida inscrita em dívida ativa, o que pressupõe a sua regular apuração, observado o devido processo legal.

A inscrição em dívida ativa constitui-se em ato através do qual, verificando a legalidade da constituição do crédito tributário, o órgão competente (na esfera federal, a Procuradoria da Fazenda Nacional), registra-o para fins de cadastro e cobrança executiva.³⁹ Os tribunais têm reconhecido que a inscrição poderá ocorrer com suporte na declaração de débito pelo contribuinte, ou seja, em confissão de dívida.⁴⁰ Afora este caso, terá como embasamento processo administrativo fiscal em que, a partir da notificação do lançamento de ofício efetuado pelo Fisco, tenha sido oportunizada a defesa do contribuinte. Assim, a inscrição em dívida pressupõe débito incontroverso ou, ao menos, crédito firme,⁴¹ consubstanciado em lançamento relativamente ao qual já se tenham esgotado as possibilidades de impugnação ou recurso na esfera administrativa.⁴²

38. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11. ed., 2009.

39. Dispõe o § 3º do art. 2º da Lei de Execução Fiscal (LEF - Lei 6.830/80): “§ 3º A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito...”

40. As leis tributárias preveem, quanto à maioria dos tributos, que o próprio contribuinte verifique a ocorrência do fato gerador, calcule o montante devido, preste declaração ao Fisco e efetue o pagamento no prazo estabelecido. Mas a declaração não é elemento essencial integrante do procedimento de lançamento por homologação. Pode haver lançamento por homologação sem declaração correlata. Normalmente, contudo, a legislação estabelece a obrigação do contribuinte de declarar os débitos que apurou. Informando o débito e quedando inadimplente, a própria declaração é encaminhada para inscrição em dívida ativa, sem necessidade de prévio lançamento de ofício.

41. “Firme” é a expressão muito apropriadamente utilizada pelos espanhóis para referirem-se ao débito já não mais sujeito à discussão na esfera administrativa, por terem sido esgotadas todas as possibilidades de recurso.

42. Lei do Processo Administrativo Fiscal (Dec 70.235/72): “Art. 42. São definitivas as decisões: I – de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntario sem que este tenha sido interposto; II – desta instancia de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo

O parágrafo único do art. 202 do CTN diz que a certidão conterá os mesmos requisitos do termo de inscrição em dívida ativa, mais os dados identificadores da própria inscrição.⁴³ Tais requisitos abrangem o nome do devedor “e, sendo caso, o dos co-responsáveis”, a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora, a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição de lei em que seja fundado, a data da inscrição e o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Exigem-se, pois, referências que deem a segurança de que foram devidamente apurados, em processo administrativo regular não mais sujeito a recurso,⁴⁴ a existência do débito, a identidade dos devedores e o montante devido.

Não cabendo inovações por ocasião da inscrição em dívida ou de sua certificação, a presença do nome do terceiro responsável no termo de inscrição e na certidão, pois, também pressupõe prévias verificação e declaração administrativas da responsabilidade. Note-se que “quem não foi notificado para o procedimento do lançamento, não poderá juridicamente figurar no Termo de Inscrição em Dívida Ativa, que decorre daquele procedimento, e nem na CDA, que reproduz os dados desse mesmo termo”.⁴⁵

sem sua interposição; III – de instância especial.”

43. Também o § 6º do art. 2º da Lei de Execução Fiscal (LEF - Lei 6.830/80) determina que a CDA contenha os mesmos elementos do Termo de Inscrição elencados § 5º do mesmo dispositivo, praticamente repetindo o disposto no art. 202 do CTN.

44. O recurso suspende a exigibilidade, conforme o art. 151, II, do CTN, impedindo a inscrição em dívida ativa.

45. “É juridicamente insustentável a posição afirmativa da possibilidade de inclusão dos nomes dos responsáveis tributários diretamente na CDA, sem o prévio lançamento, por afrontosa ao art. 142 do CTN, que exige a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e a identificação do sujeito passivo; não se poderá admitir, à luz desse item do CTN, que apurado o crédito contra determinada pessoa se possa tê-lo como igualmente apurado contra outrem, que não participou do procedimento administrativo do lançamento. Por conseguinte, se o responsável tributário não foi convocado para o procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito, a obrigação correspondente não lhe pode ser exigida, sob pena de violação da garantia do devido processo legal e da ampla defesa na via administrativa (art. 5º, LV da Carta Magna), inclusive com ofensa ao seu direito de recorrer, nessa mesma via. Com efeito, quem não foi notificado para o procedimento do lançamento, não poderá juridicamente figurar no Termo de Inscrição em Dívida Ativa, que decorre daquele procedimento, e nem na CDA, que reproduz os dados desse mesmo termo; é sabido que as certidões expedidas pelos órgãos administrativos não inovam e nem criam situações jurídicas ou direitos subjetivos, mas somente reportam atos ou fatos que preexistem.[...]”

Assim, a certidão de dívida ativa, para constituir título idôneo e suficiente ao redirecionamento da execução contra o responsável, deve apontar não apenas o seu nome, mas também o fundamento legal da responsabilidade e o número do processo administrativo em que apurado o seu pressuposto de fato específico e ensejada a defesa do responsável.

Por certo que a indicação do nome de um suposto responsável tributário não pode ser arbitrariamente acrescentado por ocasião da inscrição em dívida ou da sua certificação.⁴⁶ Estes atos não podem apontar novos obrigados ao pagamento. A indicação do responsável, nestes atos, pressupõe apuração administrativa em que o pressuposto de fato da responsabilidade, seu fundamento legal e o próprio responsável tenham restado inequivocamente identificados.

A simples indicação do nome do responsável é, pois, absolutamente insuficiente para legitimar a respectiva pretensão executória.⁴⁷ A idoneidade da presença do nome de suposto responsável no título depende da indicação simultânea do fundamento legal e do processo administrativo respectivos.

Não é de se admitir, como se tem feito com grande habitualidade, convocar à execução terceiros que poderiam (ou até deveriam) figurar no lançamento/inscrição em dívida ativa, porque contra eles não há título executivo formado e, portanto, essa convocação é deslastreada de suposto legal, ainda que se possa afirmar existente a sua obrigação. Em síntese, deve ser reiterado que uma coisa é a obrigação e outra o seu modo de ser no mundo jurídico, não sendo correto afirmar que a existência daquela já enseja, por si, a sua execução forçada, como se o título fosse despiendo.” (MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *O Controle de Legalidade do Lançamento e a Inscrição do Crédito em Dívida Ativa*. RDDT 134, nov/06)

46. Embora a Procuradoria da Fazenda Nacional inclua o nome de responsáveis quando das inscrições em dívida ativa sem prévia apuração administrativa, é prática absolutamente irregular.

47. “... a sujeição de alguém a processo executivo fiscal, por tão-só ter seu nome mencionado em certidão de dívida ativa, sem outros elementos que não a presunção de hipotética ofensa ao artigo 135 do CTN, viola simultaneamente os princípios constitucionais do devido processo legal e da dignidade da pessoa humana. Com efeito, tanto no processo penal, como no processo civil, os atos persecutórios da liberdade ou do patrimônio devem respeito aos direitos fundamentais e à máxima da proporcionalidade. Deste modo, assim como no processo penal não se admite a instauração de inquérito policial desprovido de justa causa, no processo civil também não se deve dar seguimento a pretensão executiva desprovida de elementos mínimos indicativos de probabilidade de sucesso, sob pena de lesão a direitos fundamentais como a dignidade humana e o devido processo legal, que exige a observância da proporcionalidade.” (TRF4, 1º Turma, AG 2008.04.00.011440-5/PR, decisão do Juiz Fed. Roger Raupp Rios, abr/08)

A certidão de dívida ativa que careça de quaisquer desses elementos (nome do responsável, fundamento legal da responsabilidade, número do processo administrativo em que apurada e discutida a responsabilidade) não contém requisitos mínimos indispensáveis que, revestindo-a de regularidade formal, possam justificar o redirecionamento da execução contra o responsável, forte na presunção de certeza, liquidez e exigibilidade que daí decorreria.

Se a CDA incompleta já impede o redirecionamento válido, o que se poderá dizer do redirecionamento sem título, baseado apenas em alegação formulada pelo credor em simples petição? É, por certo, descabido e ainda com mais razão.

CONCLUSÃO

A atribuição legal de responsabilidade tributária não pode ser arbitrária. Dependerá, sempre, da vinculação do responsável ao fato gerador e do prejuízo decorrente da violação, pelo mesmo, de um dever de colaboração direta ou indireta com a Administração tributária atinente à prevenção do inadimplemento ou sua fiscalização.

A relação que obriga o responsável tributário perante o Fisco a responder pelo tributo, assegurando com seu patrimônio a satisfação do crédito, embora não seja independente da obrigação do contribuinte, pois pressupõe a sua existência, o inadimplemento e a insolvência, guarda autonomia relativamente a ela, na medida em que tem seu pressuposto de fato específico.

O lançamento que se limita a apurar a ocorrência do fato gerador, indicar o tributo devido, identificar o contribuinte e intimá-lo a pagar, não dá suporte para que o crédito seja exigido de terceiros.

A responsabilidade do terceiro exige apuração em processo administrativo no qual reste apurada a ocorrência do pressuposto de fato específico da responsabilidade, oportunizando-se a defesa do responsável. A exigibilidade do crédito contra o responsável depende, ainda, do implemento da condição suspensiva consubstanciada pelo

inadimplemento e insolvência do contribuinte, do que deve ser dada ciência ao responsável.

Superada que está doutrinariamente a distinção entre dívida e responsabilidade, tem-se que o reconhecimento da responsabilidade do terceiro implica declaração de que deve e, portanto, responde. Assim, declarada a responsabilidade tributária, tal como ocorrem nos Direitos espanhol e alemão, e verificada a inadimplência e insolvência do contribuinte, impõe-se que o responsável seja notificado administrativamente para que realize o pagamento voluntário do débito.

A execução depende de título executivo judicial ou extrajudicial. Para que a CDA configure título executivo extrajudicial válido, é mister que preencha os requisitos indispensáveis.

A regularidade formal da CDA, no que diz respeito a sua idoneidade para fundamentar o redirecionamento da execução contra o responsável, depende da indicação simultânea do nome do responsável, do fundamento legal da sua responsabilidade e do número do processo administrativo em que apurada e discutida.

Admitir a legitimidade passiva para a execução de um suposto responsável pelo simples fato de seu nome constar arbitrariamente acrescido ao título, sem qualquer correspondência em procedimento administrativo regular, faz pouco caso dos requisitos que deve conter o título, implicando violação ao CTN, à LEF, ao CPC e, sobretudo, ao princípio do devido processo legal. Ou seja, implica execução com suporte em título viciado, nulo no ponto.

Admitir o redirecionamento da execução mediante simples fundamentação da pretensão em petição apresentada pelo credor importa admitir execução sem título executivo relativamente ao responsável.

“SUSPENSÃO” E “CANCELAMENTO” DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Octávio Campos Fischer

1. Introdução

O tema da “suspensão” e do “cancelamento” de imunidades tributárias é pouco analisado pela doutrina pátria. Relaciona-se especificamente com o não cumprimento dos requisitos legais estabelecidos para a fruição das imunidades condicionadas, previstas nos arts. 150, VI, “c” e 195, § 7º, ambos da CF/88. Porém, a falta de uma legislação mais clara e precisa dificulta a correta compreensão do instituto em tela.

Sobre a imunidade do art. 150, VI, “c” da CF/88, o § 1º do art. 14 do CTN pouco diz, pois apenas atribui ao Fisco a competência administrativa para suspender a aplicação de tal benefício. Posteriormente, todavia, a Lei n. 9.430/96, em seu art. 32, tratou de regulamentar, em nível federal, o procedimento e o processo administrativos de “suspensão” da imunidade tributária em tela.

No que se refere ao não cumprimento dos requisitos legais para o gozo da imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, a Lei n. 8.212/91, em sua redação original, nada estabelecia, estipulando apenas que esta “isenção” (sic) deveria ser requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que teria o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. Mas, a Lei n. 9.732/98, inseriu, no seu art. 55, o § 4º, dispondo que “O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo”. O problema é que o Exmo. Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida liminar na ADIN n. 2.028, decidiu “suspender, até a decisão final da ação direta”, a eficácia deste novo comando legal (DJU I de 16.06.200). Por outro lado, há que se registrar que o procedimento de “cancelamento” dessa “isenção” somente foi objeto de regulamentação através de um ato infralegal,

o Decreto n. 3.048/1999, art. 206, §§ 8º, 9º e 10, que, nesta parte, é flagrantemente ilegal.

2. Competência Legislativa

2.a) A lei complementar e os requisitos para fruição das imunidades condicionadas

É difícil encontrarmos doutrina contrária à tese de que as imunidades tributárias supra devem ser reguladas por lei complementar.

Já tivemos a oportunidade de discorrer longamente sobre o assunto,¹ quando asseveramos que, na análise da regra do art. 150, VI, “c” da CF/88 [o que deve ser aplicado, também, para o art. 195, § 7º, CF/88], é necessário termos um cuidado especial para que o Poder Público, a pretexto de estipular os *requisitos legais*, não venha a comprometer a própria imunidade. Assim, mais do que saber se há ou não uma “reserva de lei complementar”, devemos estar atentos para o fato de que não se pode estabelecer requisitos aleatoriamente, em desacordo com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Aliás, tais princípios devem ser vistos como *mais um* instrumento para limitar o Poder Público e não como um mecanismo para facilitar as investidas deste contra a sociedade. O que se verifica atualmente é que as novas e complexas formas de atuação do Poder Público (ou de quem lhe faz as vezes) não conseguem ser limitadas e controladas apenas através das tradicionais *cláusulas de proteção* ao cidadão. Daí que a sociedade deve socorrer-se da proporcionalidade e da razoabilidade.

Neste sentido, servimo-nos das lições de Helenilson Cunha Pontes, para quem:

1. FISCHER, Octavio Campos. A imunidade tributária das instituições de educação e o papel da lei complementar. In: *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da Unibrasil*. v. 06 Curitiba: Unibrasil, 2007.

a proporcionalidade apresenta duas dimensões, *complementares entre si*. Uma dimensão de princípio geral de vedação do arbítrio estatal, e outra de concretização prática dos diferentes direitos, interesses e garantias constitucionais.

Como cláusula geral antiarbítrio, o princípio da proporcionalidade exerce, em relação ao Estado, uma *função negativa ou de proteção*. Tomado nesta dimensão, o princípio da proporcionalidade constitui verdadeira norma de bloqueio, isto é, comando jurídico no qual se sobressai a função de proteção do indivíduo contra medidas estatais arbitrárias.

Na segunda dimensão, a proporcionalidade consubstancia um instrumento de concretização ótima das pretensões constitucionais que aparentemente possam apresentar-se contraditórias. Assim concebido, o princípio da proporcionalidade desempenha notável *função positiva* de afirmação da normatividade dos comandos constitucionais.²

Afinal, se (i) a imunidade é uma garantia individual de não tributação, caracterizando-se, assim, (ii) como cláusula pétrea e (iii) que não pode ser ceifada sequer por Emenda Constitucional, então resta claro que o legislador infraconstitucional não pode promover uma regulamentação que, ao final, leve à sua restrição. É fato que existem cidadãos que procuram utilizar direitos e garantias constitucionais – como a imunidade – de forma abusiva. Frequentes, neste sentido, são as notícias de há que instituições “de fachada”, que servem apenas para encobrir atividades ilícitas de determinadas pessoas. Todavia, não se pode fazer tábua rasa da Constituição no intuito de evitar que ocorram tais situações.

Assim, por exemplo, mesmo que a regra da alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei n. 9.532/97 tivesse sido inserida por uma lei complementar, sustentaríamos a sua invalidade, porquanto se trata de um requisito que, em verdade, limita (e de forma desproporcional) a imunidade em questão. Ora, se existem instituições pretensamente imunes, que distribuem lucros de forma disfarçada, como se remuneração fosse, o Poder

2. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 57.

Público, em vez de impedir que os dirigentes das demais instituições imunes sejam remunerados, deveria criar instrumentos para punir o cometimento de abusos por parte dos contribuintes! Do contrário, chegará o momento em que esta tentativa desenfreada de “tapar buracos” normativos levará à impossibilidade de fruição da imunidade.

De qualquer forma, a discussão em torno da caracterização da espécie legislativa necessária para a regulamentação do art. 150, VI, “c” da CF/88, revela uma saudável preocupação da doutrina e da jurisprudência com a segurança jurídica dos contribuintes. Exigir que os requisitos da imunidade sejam estipulados por lei complementar significa defender uma maior estabilidade das relações entre Fisco e contribuinte, na medida em que o art. 69 da CF/88 exige um quorum qualificado para a aprovação de tal instrumento normativo.

Ainda que não fosse por isto, entendemos como correto o raciocínio da doutrina, como um todo, no sentido de que está no art. 146, II da CF/88, a exigência de lei complementar para estipular os requisitos do art. 150, VI, “c”. No volume 4 da nova série Pesquisas Tributárias, Ives Gandra da Silva Martins coordenou discussões em torno das imunidades tributárias. Uma das questões era justamente a de saber que tipo de lei deveria ser utilizada em tal situação. Dos mais de 40 autores, apenas 2 – Carlos Valder do Nascimento e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho – defenderam a possibilidade de utilização de lei ordinária.

Carlos Valder do Nascimento é taxativo: não há reserva de lei complementar,

porquanto não há previsibilidade no plano normativo. De fato, quando a Constituição Federal cria tais hipóteses, o faz de maneira explícita, elencando, pormenorizadamente, as matérias que devem ser objeto de lei complementar. No caso vertente, deferiu à lei, sem adjetivação, a fixação dos requisitos a serem satisfeitos pelo contribuinte. (...) Diante dessa argumentação, há de se concluir que os requisitos à imunidade podem ser legitimados por lei ordinária.³

3. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Imunidades tributárias*, op. cit., p. 736.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, por sua vez, defende que

se a lei complementar fosse competente para disciplinar todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, não haveria necessidade de que os preceitos dos arts. 150, VI, c, 153, § 2º, II e 195, § 7º, todos da Lei Suprema de 1988, mandassem observar, também, a lei complementar.⁴

De nossa parte, não temos dúvida, porém, de que estamos diante de matéria de competência de lei complementar, em razão de uma leitura sistemática do texto constitucional. Como aponta Edison Carlos Fernandes:

Por um simples exercício de silogismo chegamos à conclusão de que a lei referida no art. 150, VI, c, é lei complementar: *Lei complementar deve regular as limitações ao poder de tributar. A imunidade é uma limitação ao poder de tributar. Logo, lei complementar deve regular a imunidade.*⁵

Mais do que isto, em um Estado Democrático de Direito, não podemos conceber um atuar, uma interpretação do Poder Público que possibilite um enfraquecimento das cláusulas constitucionais. Portanto, se há duas ou mais interpretações possíveis, o princípio da moralidade reclama do Poder Público a escolha daquela que mais prestigie um direito fundamental. Afinal, por que não se utilizar de uma lei complementar? De outro lado, por que a tentativa de defender a competência de lei ordinária se isto contribui para provocar uma maior insegurança para os cidadãos? Não encontramos uma resposta legítima a tais indagações, porquanto um Estado Democrático de Direito é um Estado que deve dar o exemplo de como deve ser respeitada a força normativa da Constituição.

4. Imunidade tributária. In: Idem, *ibidem*, p. 348.

5. Imunidade tributária. In: Idem, *ibidem*, p. 564.

Mas, a definição de que somente lei complementar pode regular o art. 150, VI, “c” da CF/88, não soluciona toda a questão. Bem percebeu a doutrina que há espaço para a utilização de lei ordinária quando se está diante da regulamentação da forma como deve ser constituída determinada pessoa jurídica. É o que ocorre, por exemplo, com o atual Código Civil, quando estipula a forma de constituição das associações (art. 53 e ss.).

Não estamos aqui, porém, a sustentar raciocínio similar ao dos ilustres juristas Eduardo Bottallo e Ricardo Lobo Torres. Ao que nos parece, tais doutrinadores entendem que é possível a utilização de lei ordinária para regular como devem estar estruturadas e constituídas as instituições que queiram se servir da imunidade.

Eduardo Bottallo sustenta a necessidade de

distinguir entre normas que estabelecem condições para fruição da imunidade e normas que dizem respeito à postura, ao próprio “comportamento” das entidades beneficiárias da imunidade. Sem nenhuma preocupação de rigor científico, mas no exclusivo intuito de facilitar e tornar mais clara a exposição, iremos nos referir às primeiras como “normas estruturais operacionais de imunidade” e às outras como “normas operacionais de imunidade”. (...) Por óbvio, estas normas não podem figurar no mesmo patamar e nem produzir os efeitos equivalentes aos que emergem de lei complementar editada com amparo no art. 146, II, da CF, como é o caso do retro-transcrito art. 14 do CTN. Todavia, elas têm espaço próprio de atuação, dentro de seus respectivos âmbitos de validade, que é exatamente o de combater práticas ilícitas às quais o manto da imunidade, indevidamente, estaria sendo usado para propiciar abrigo.⁶

Ricardo Lobo Torres entende que

os requisitos de legitimação ao exercício do direito estão subordinados à lei complementar. Mas as condições para a existência da pessoa imune

6. Imunidade de instituições de educação e de assistência social e lei ordinária: um intrincado confronto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda: alterações fundamentais*, 2º volume. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58.

e para a sua legalização podem ser estabelecidas por lei ordinária. A própria CF traça a distinção: no art. 146, II, diz que cabe à lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”; no art. 150, VI, *c*, remete a regulamentação das características subjetivas aos requisitos da “lei”, sem adjetivá-la.⁷

Tal linha de raciocínio, porém, não foi bem aplicada pelo Exmo. Supremo Tribunal Federal. Com o advento da Constituição de 1988, nossa Corte Suprema foi provocada a se manifestar sobre a necessidade ou não de lei complementar para regular imunidades, quando da edição da Lei n. 9.532/97 e da Lei n. 9.732/98. (...)

Porém, quando o Exmo. STF analisou a validade das alterações promovidas pelo art. 12 da Lei n. 9.532/97, resgatou antiga jurisprudência sua, na qual, através da pena do Ministro Soares Muñoz, consignou a possibilidade de utilização de lei ordinária, não para traçar os limites da imunidade (que cabe à lei complementar), mas, sim, para dispor sobre a constituição e o funcionamento da imune.⁸ Aliás, sob uma perspectiva geral, bem andou o Excelso Pretório ao decidir que existem dois tipos de regulamentação que podem ser levadas a efeito: de um lado, tem-se a disciplina da constituição e do funcionamento das instituições de educação e assistência social, que é competência de lei ordinária; de outro, a disciplina da imunidade tributária relativa a tais entidades, que deve ser feita por lei complementar.

Todavia, na ADIN 1802/MC, partindo desta distinção, o Supremo Tribunal Federal decidiu que, no art. 12 supracitado, apenas a alínea “f” do seu § 2º deveria ter sido regulada por lei complementar, pois as demais alíneas referem-se à forma de constituição e funcionamento das instituições imunes:

7. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Imunidades tributárias, op. cit.*, p. 204.

8. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1ª Turma. Relator Min. Soares Muñoz, Recurso Extraordinário n. 93770/RJ, data de julgamento 17.03.1981, publicação no DJU I de 03.04.1981, p. 2857.

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o pará. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.⁹

9. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno, Relator Min. Sepúlveda Pertence, ADI 1802 MC/DF, julgamento em 27/08/1998, publicação no DJU I de 13.02.2004, p. 10.

Na doutrina, porém, a tendência é de considerar inconstitucionais por completo o art. 12 da Lei n. 9.532/97, já que se trata de lei ordinária, como sustenta Hugo de Brito Machado.¹⁰ Comungamos deste entendimento, por certo. Nossa orientação diverge daquela espousada pelo Supremo Tribunal Federal, mas não excluímos a possibilidade de utilização de lei ordinária para a estruturação, constituição e funcionamento das pessoas jurídicas. É que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar na referida ADIN, aplicou de forma equivocada a supracitada distinção ao previsto no § 2º do art. 12 da Lei n. 9.532/97, quando decidiu que:

À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal arguida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada.

De fato, quando o art. 150, VI, “c” da CF/88, estipula que as instituições de educação e de assistência social que queiram ser imunes devem obedecer a requisitos de lei, qualquer requisito que influencie no gozo desta imunidade, mesmo que diga com a estruturação da instituição, somente pode ser estipulado por lei complementar, a teor do disposto no art. 146, II, também da CF/88. É dizer, se o Poder Público quiser condicionar a fruição da imunidade em tela às instituições que tenham determinada estruturação ou constituição e funcionamento, deve se utilizar de lei complementar, porque isto significa regular a própria imunidade.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco bem captou a questão, ao lecionar que

10. Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a Lei 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Imposto de renda, *op. cit.*, p. 72. Veja-se, também, ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 225.

a fixação de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade), o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar.¹¹

Assim, entendemos que pode haver espaço para a lei ordinária, desde que a mesma não seja utilizada para condicionar a fruição da imunidade, porque neste caso deveremos reclamar a presença de lei complementar.

Entretanto, o equívoco que constatamos na referida decisão do Supremo Tribunal Federal não repousa somente no entendimento do que seja matéria de lei ordinária e do que seja de lei complementar no contido no § 2º do art. 12 da Lei n. 9.532/97. Afinal, parece-nos claro que nenhum dos requisitos aí tratados diz com a constituição e o funcionamento das instituições de educação e de assistência social. Ora, não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, não pode remunerar seus dirigentes. Não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Antes de tudo, constatamos que a decisão em tela é inequivocamente *contra legem*, simplesmente porque o supracitado § 2º é taxativo ao dispor que a matéria ali contida relaciona-se não com a constituição das instituições de educação ou de assistência social, mas com o gozo da imunidade. Isto é, a própria lei está reconhecendo que inseriu novos requisitos para a fruição da imunidade e não para a constituição e estruturação de uma pessoa jurídica: *Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: (...)*. Com isto, podemos concluir que o Exmo. Supremo Tribunal Federal realizou distinção

11. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). Imunidades tributárias, *op. cit.*, p. 717.

onde a própria lei não deixou margem para tanto, sendo necessária uma nova análise desta matéria, quando do julgamento definitivo da ADIN 1802/DF.

2.b) Extensão da competência da lei complementar em matéria de imunidade tributária

Ainda que não de toda encerrada, esta polêmica doutrinária e jurisprudencial não pode, porém, levar à conclusão de que a competência da lei complementar estaria restrita apenas à regulação dos requisitos para a fruição das imunidades tributárias dos arts. 150, VI, “c” e 195, § 7º, CF/88.

A rigor, por força do art. 146, II, CF/88, cabe à lei complementar regular as imunidades tributárias em toda a sua extensão. Não há um “divisor de águas”, a Constituição não fez qualquer distinção e, assim, qualquer aspecto referente àquelas não pode ser objeto de outra espécie legislativa.

Bem por isto, a rigor, é de se considerar inconstitucional o contido no art. 32 da Lei n. 9.430/96, bem como no § 4º do art. 55 da Lei n. 8.212/1991.

3. Imunidade tributária com o nome de isenção: o § 7º do Art. 195, CF/88

Antes de ingressarmos no específico assunto que pretendemos desenvolver no presente artigo, cumpre registrar que é pacífico, na doutrina e na jurisprudência, que toda e qualquer proibição de tributação prevista na Constituição, independentemente do nome, é uma imunidade. Mesmo naqueles casos em que a Constituição diz que determinada situação é isenta, reconhece-se que se trata, em verdade, de uma imunidade e que, portanto, não pode ser objeto de abolição sequer por Emenda Constitucional. É o caso do supracitado § 7º do art. 195 da CF/88. Nele está registrado que as entidades beneficentes de assistência social são isentas das contribuições para

a seguridade social. Todavia, entende-se, na doutrina e na jurisprudência, que, em rigor, de isenção não se trata, mas, sim, de uma típica imunidade tributária.¹²

Isto porque, na isenção, diferentemente da imunidade, temos uma situação de não tributação criada por lei infraconstitucional (lei ordinária ou lei complementar).

A isenção, a despeito de se tratar de um instituto bastante polêmico, tem, em seu núcleo, a ideia de que o Poder Público, espontaneamente, estipula, por meio de uma lei infraconstitucional, que certas situações não serão objeto de tributação.

Portanto, a diferença mais simples e básica entre Imunidade e Isenção está em que aquela é uma não tributação imposta ao Poder Público pela Constituição, enquanto que a segunda é uma não tributação concedida, através de lei, pelo Poder Público competente. Ademais, por se tratar de “cláusula pétrea”, a Imunidade não pode ser revogada, já a Isenção pode.¹³

4. “Suspensão” e “Cancelamento” das imunidades tributárias?

Com as considerações supra, estamos aptos a ingressar no espinhoso assunto “suspensão” e “cancelamento” das imunidades tributárias.

Chama-nos a atenção o fato de que, tanto doutrina como jurisprudência pouco têm se dedicado a tal assunto. Com isto, criou-se o costume de imaginar que o descumprimento dos requisitos legais poderia levar à suspensão ou, pior ainda, ao cancelamento das imunidades tributárias condicionadas.

Veja-se, então, que a Lei n. 9.430/96, que regulou tal assunto para a imunidade do art. 150, VI, “c”, CF/88, refere-se à “suspensão”,

12. Por todos, veja-se a orientação do Exmo. Supremo Tribunal Federal no julgamento das ADINs n. 2028 e 2036.

13. Esta questão da possibilidade de revogação de isenção é diferente nas isenções concedidas por prazo certo.

enquanto que o § 4º do art. 55 da Lei n. 8.212/91, dispõe sobre o “cancelamento” da imunidade o § 7º do art. 195, CF/88.

Em verdade, tanto um quanto o outro dispositivo, ao assim procederem, cometeram deslizes técnicos e de ordem lógico-jurídico.

Primeiramente, estamos a tratar de um direito fundamental: a imunidade tributária. Trata-se, ademais, de um direito fundamental de 1ª dimensão, isto é, oponível contra o Poder Público; um direito de proteção, especificamente um direito de proteção contra a tributação. Bem por isto não é razoável, nem lógico, imaginar que o próprio Poder Público – no caso, o Fisco - possa ter a competência para cancelá-lo ou suspendê-lo. Ademais, tais previsões são inconstitucionais, porque nossa Lei Fundamental não autoriza a suspensão ou o cancelamento desses direitos fundamentais.

Em verdade, o que se deve compreender de tal questão é que o não cumprimento dos requisitos legais, exigidos pelo art. 150, VI, “c” e pelo art. 195, § 7º, CF/88, importará apenas na não incidência destas normas de imunidade tributária. Dito de outro modo, é uma condição para a incidência destas o cumprimento daqueles. Assim, durante o período em que isto não ocorrer, os contribuintes deverão ser tributados normalmente. Porém, o contrário também é verdadeiro: enquanto cumpridores dos requisitos legais, os contribuintes estarão albergados pelas imunidades supra.

Por isto é importante ter em mente que, ao regular a imunidade, a lei complementar não pode dispor que ela está condicionada a pedido do contribuinte para a sua fruição e a deferimento por parte do Poder Público. De resto, porque um direito fundamental contra o Estado não pode estar condicionado à vontade deste. Caberá ao contribuinte verificar se se encontra ou não de acordo com os requisitos legais e, portanto, apto a usufruir da imunidade tributária. A autoridade fiscal, neste caso, detém apenas competência para fiscalizar este comportamento e efetuar o lançamento do respectivo tributo (com as penalidades aplicáveis, por certo), caso se verifique o não atendimento aos requisitos legais, sendo certo que tal exigên-

cia deve restringir-se ao período em que tal situação ocorreu. Afinal, nas abalizadas palavras de Fábio Fanucchi:

Se bem que a lei não mencione prazo para suspensão do tratamento privilegiado constitucional e condicionado, está subentendido que ela durará enquanto a entidade não preencha os requisitos que a habilitam ao favorecimento. Desde o instante em que sanada a irregularidade, deve ser restaurado, na sua plenitude, o gozo do favor constitucional.¹⁴

Assim, não é correto falar em “suspensão” ou, mesmo, em “cancelamento” de imunidade tributária. Porque, como dissemos acima, o direito à imunidade poderá ser usufruído em qualquer instante, pelo contribuinte por ela contemplado, desde que este atenda aos requisitos legais.

Com esta orientação, ademais, superamos a discussão sobre o possível caráter retroativo da “suspensão” ou do “cancelamento” da imunidade tributária.

Concordamos, aqui, com Hugo de Brito Machado, porque:

O ato administrativo que suspende o gozo da imunidade não tem natureza desconstitutiva do direito à imunidade. É ato meramente declaratório de uma situação jurídica preexistente. Apenas atesta a não-existência, em determinado período ou exercício, do direito à imunidade, à míngua do preenchimento dos requisitos legalmente exigidos para a existência desse direito, (...)

ressalvados os casos de mudança de critério jurídico, em que não se pode admitir a retroatividade.^{15/16}

14. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 141.

15. *Comentários ao Código Tributário Nacional*: artigos 1º a 95, v. I. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 241-2.

16. Em sentido contrário, veja-se o profundo estudo de Clélio Chiesa: *A competência tributária no Estado Brasileiro*: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 176-7 e SOUZA, Leandro Marins. *Tributação do terceiro setor*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 197.

5. Do dever de fundamentação

Mas, abstraindo-se a questão da validade formal do art. 32 da Lei n. 9.430/96, é imperioso analisar um ponto que, também, tem sido descurado pela doutrina e pela jurisprudência.

Referido dispositivo estabelece que a) uma vez constatada pela autoridade fiscal o não atendimento dos requisitos estipulados pelo art. 14 do CTN, b) “a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração”, para que c) a entidade possa, “no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias”. Com base nisto, d) “O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade”, sendo que também é possível a expedição do ato suspensivo se o contribuinte não se manifestar no prazo acima indicado.

Na sequência, o § 6º do supracitado art. 32, estabelece que, com a “suspensão” da imunidade efetivada, a) “a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente”, bem como, paralelamente, se for o caso, a fiscalização de tributos federais deverá lavrar auto de infração sobre os tributos que deveriam ter sido pagos por aquela.

Por sua vez, o § 9º do mesmo dispositivo estabelece que, tendo sido “lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente”, observando-se as normas relativas ao processo administrativo tributário.

Portanto, o não cumprimento de algum dos requisitos para o gozo da imunidade do art. 150, VI, “c”, CF/88, pode gerar a emissão do Ato Declaratório “Suspensivo” da Imunidade, bem como a lavra-

tura de um Auto de Infração (com a realização do Lançamento de Ofício pelos tributos devidos).¹⁷

Mas, tal como o Auto de Infração/Lançamento de Ofício tem que ser fundamentado, assim, também deverá ser a decisão que antecede o Ato Declaratório “Suspensivo” da Imunidade.

O teor do § 3º do art. 32 da Lei n. 9.430/96, aliás, não deixa dúvidas a este respeito:

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

Não basta, portanto, que tal autoridade apenas emita o referido Ato Declaratório ou que apenas decida pela “suspensão” da imunidade, fazendo mera referência às informações levantadas pela fiscalização. É necessário *decidir* a questão, ou seja, é imperioso que analise as alegações do contribuinte e verificar se são ou não são procedentes.

O que está em jogo, no presente caso, é o princípio do devido processo legal, em sua feição mais específica que é o direito constitucional de petição (art. 5º, XXXIV, CF/88). Isto porque, bem leciona Hugo de Brito Machado, “Seria inútil assegurar a alguém o direito de petição aos órgãos públicos se esses mesmos órgãos, ao proferirem suas decisões, não estivessem obrigados a *apreciar* os argumentos do peticionante”.¹⁸ Trata-se, portanto, segundo Sérgio André Rocha, de um “dever da Administração de se manifestar

17. É totalmente procedente o pensamento de Hugo de Brito Machado Segundo, no sentido de que “é importante notar que o *mero procedimento*, unilateral, inquisitório etc. desenvolve-se no âmbito da fiscalização tributária, e é concluído quando as autoridades ‘constatam’ que os requisitos necessários ao gozo da imunidade ou da isenção estão sendo desatendidos, expedindo notificação fiscal...”. “Depois desse mero procedimento, instaura-se fase *litigiosa*, pois já existe pretensão fiscal contrária aos interesses da entidade imune”. (Processo tributário. 2. ed. Atlas: São Paulo, 2006, p. 127)

18. Comentários ao Código Tributário Nacional. *Op. cit.*, p. 236-7.

quanto aos questionamentos formulados pelos administrados”,¹⁹ o que foi adotado, também, pelo art. 48 da Lei n. 9.84/99.²⁰

Neste sentido, cumpre lembrar importante precedente do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual CARF):

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Verificada a exatidão da decisão proferida pela turma julgadora de primeira instância, por suas conclusões, é de se mantê-la.

NORMAS PROCESSUAIS - SUSPENSÃO DA ISENÇÃO DE ENTIDADE CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS - INOBSERVÂNCIA DO ARTIGO 32, § 3º, DA LEI N. 9.430/1996. NULIDADE - A não observância, por parte do fisco, do artigo 32, § 3º, da Lei n. 9.430/1996, que determina que o Delegado deve decidir sobre as alegações e provas apresentadas pela entidade, dá ensejo à nulidade do Ato Declaratório Executivo emitido, por descumprimento de formalidade essencial e preterição de direito de defesa.

LANÇAMENTOS DECORRENTES DA SUSPENSÃO DA ISENÇÃO – NULIDADE - A anulação do Ato Declaratório que suspendeu a isenção da entidade é vício insanável que contamina os autos de infração lavrados.

Recurso de ofício negado

(1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, 7ª Câmara, Rel. Conselheiro Nilton Pêss, Data do Julgamento: 12.09.2005).

Ademais, note-se que, por força do princípio da verdade material, ínsito ao princípio da legalidade tributária, mesmo nos casos em que o contribuinte não apresente alegações sobre a notificação expedida pela fiscalização tributária, não poderá o Delegado/Inspetor da Receita Federal, antes de emitir o Ato Declaratório “Suspensivo”, deixar de decidir se houve ou não o cumprimento dos requisitos para a fruição da imunidade. Porque tal Ato é apenas um desdobramento da decisão anterior. Se inexistente esta, aquele será nulo absolutamente.

19. *Processo administrativo fiscal*: controle administrativo do lançamento tributário. 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 148.

20. “Art. 48. A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência”.

PARECER

PARECER

Adolpho Bergamini

Ref.: O ISS sobre serviços de construção civil, engenharia, manutenção, tratamento de água e esgoto, vigilância e conservação de logradouro público, contratados a partir de Parceria Público-Privada (PPP), modalidade administrativa.

1. A questão

Informa-nos a CONSULENTE que firmou contrato de concessão de Parceria Público-Privada (PPP), na modalidade administrativa, com empresa pública de tratamento de água e esgoto (doravante denominada simplesmente “empresa pública”) para a prestação dos seguintes serviços:

- Manutenção de barragens;
- Inspeção e manutenção de túneis e canais de interligação de barragens;
- Manutenção civil e eletromecânica em unidades integrantes do sistema de abastecimento de água;
- Tratamento e disposição final do lodo gerado na produção de água tratada;
- Serviços auxiliares (serviços de limpeza, asseio e conservação predial, vigilância/segurança patrimonial e manutenção de áreas verdes);
- Ampliação da capacidade da Estação de Tratamento de Água;
- Construção das adutoras e de outras utilidades, que serão feitas de acordo com os estudos técnicos.

Para a consecução destes serviços, a CONSULENTE poderá contratar subempreiteiras e/ou outras empresas que, frise-se, não faturarão contra a EMPRESA PÚBLICA, mas sim contra a CONSULENTE.

Há, ainda, outras obrigações assumidas pela CONSULENTE (mencionadas basicamente na cláusula 13 do contrato) que configuram atividades-meio necessárias à consecução das atividades-fim, aí entendidos os serviços que constituem o objeto do contrato (diz-se *atividades-meio* porque não constituem o objeto do contrato, isto é, os serviços pelos quais a CONSULENTE, sendo intrínsecas às atividades-fim).

A remuneração da CONSULENTE pela prestação destes serviços é *sui generis*, porquanto não se baseia em um preço por serviço prestado, mas sim num percentual sobre o volume de água tratada em 1.000 m³ produzida por mês, que irá remunerar a totalidade dos serviços a serem prestados.

Neste contexto, indaga-nos a CONSULENTE acerca da incidência do ISS sobre os serviços a serem prestados à EMPRESA PÚBLICA em decorrência do citado contrato, especialmente em relação (i) ao local de recolhimento do imposto e (ii) à sua base de cálculo

Passamos a opinar.

2. A incidência do ISS e o local de recolhimento do imposto

O fato gerador do ISS é *prestar serviço*, que se caracteriza pela *obrigação de fazer* algo a terceiros mediante certa remuneração. E para que esse *fazer algo* seja gravado pelo ISS, é necessário que o serviço:

- a) Esteja no rol de serviços da lista anexa à LC n. 116/03; e
- b) Decorra da atividade que o contribuinte se propôs a prestar ao seu cliente em contrato, mediante remuneração específica deste serviço.¹ Logo, é a atividade-fim do contribuinte (o *fá-*

1. Sobre a não tributação, pelo ISS, das atividades-meio, confira-se o que decidiu o STJ no REsp 883.254/MG: "(...) 1. Não incide o ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividades-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações. 2. Marcelo Caron Baptista, em "ISS – Do Texto à Norma", editada pela Quartier Latin, p. 692, doutrina: "A prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois, entre outras coisas, aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual, e desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes, bem como não caracteriza prestação

zer algo como finalidade contratada) que qualifica o critério material do ISS (*prestar serviços*) e enseja a respectiva tributação, não as atividades-meio necessárias à implementação das atividades-fim;

E de acordo com o artigo 3º, “*caput*”, da Lei Complementar n. 116/03, em regra o ISS é devido ao Município no qual se localiza o estabelecimento do prestador de serviços ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador. A aplicação desta regra não depende da natureza do serviço, tampouco se para sua execução é necessário o deslocamento de mão-de-obra ao local da prestação dos serviços.

Mas o próprio artigo 3º estabelece exceções expressas a essa regra. Listamos abaixo alguns deles (relevantes ao presente parecer):

- a) Nos casos de importação de serviços, o imposto será devido ao Município onde está localizado o estabelecimento tomador;

Nas hipóteses abaixo, o imposto será devido ao Município onde:

- b) For realizada a execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos, bem como acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo;
- c) For realizado o serviço de demolição;
- d) Estiverem localizadas as edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços de reparação, conservação e reforma destes bens;
- e) Houver a execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer;

do serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, cuja tributação se dará pela via do ICMS”.

- f) Forem executadas a limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres;
- g) Forem executadas a decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores;
- h) Forem efetuados o controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos; e
- i) Forem realizadas a limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres;

Há uma lógica bastante plausível para o artigo 3º dispor expressamente sobre estas exceções: os serviços listados só podem ser prestados *in loco* e, por isso, nada mais natural que o imposto seja devido ao Município onde o serviço foi efetivamente prestado, a exemplo do serviço de construção civil (item 7.02): não há como prestar o serviço de construção civil em outro local que não seja o local da obra.

O mesmo não ocorre com os demais serviços tributáveis pelo ISS, que podem ser prestados a partir do estabelecimento do contribuinte. É o caso, por exemplo, dos serviços de engenharia, advocacia, contabilidade, desenho técnico etc. Não é necessário que o prestador do serviço se desloque até o local da prestação para exercer sua atividade, podendo fazê-lo a partir de seu próprio estabelecimento.

Permitimo-nos fazer, aqui, um breve aparte para definir o conceito de *estabelecimento* para fins de ISS.

Como *estabelecimento*, deve-se entender o local onde o contribuinte exerça de fato suas atividades, isto é, exista efetivamente no local indicado na inscrição fiscal municipal (ainda que temporariamente) e preste, a partir dela, os serviços aos quais o contribuinte se propõe a prestar. É necessário que, neste local, haja funcionários com qualificação técnica para prestar os serviços, bem como aparato operacional e organizacional necessários à execução do serviço, administração e gestão mínimas com poder de decisão (em atenção ao

artigo 4º da LC n. 116,² todo este aparato pode ser reduzido, mas é necessário que haja algum aparato, ainda que mínimo, para que se configure o *estabelecimento* do prestador).³

Assim sendo, as estruturas operacionais eventualmente montadas pela CONSULENTE em cada um dos Municípios onde for prestar serviços à EMPRESA PÚBLICA serão caracterizadas como *estabelecimentos prestadores de serviços*, nos termos do citado artigo 4º da LC n. 116/03, o que deflagra a competência tributária do Município onde estiverem localizadas tais estruturas, respeitadas as exceções examinadas acima (inclusive deve haver registro de cada estrutura – *contribuinte* – no cadastro de contribuintes do Município onde estiver localizada).

A base de cálculo do imposto, por sua vez, é o preço do serviço, que:

- a) Regra geral, inclui o valor das mercadorias fornecidas com a prestação dos serviços, não havendo sobre elas a incidência do ICMS;⁴ mas
- b) Não haverá tal inclusão se, cumulativamente: (i) as mercadorias forem produzidas fora do local da prestação de serviços; e (ii) houver expressa menção na lista de serviços acerca da sujeição de

2. “Art. 4º. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-los as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”.

3. Algumas legislações municipais, a exemplo do Decreto Paulistano n. 44.540/04, trazem delimitações específicas a respeito da definição de estabelecimento prestador e consideram os seguintes elementos: (i) manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços; estrutura organizacional ou administrativa; (ii) inscrição em órgãos previdenciários; e (iii) indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos e permanência ou ânimo de permanecer no local para exploração econômica de atividade de prestar serviços.

4. Artigo 1º, § 2º, da LC n. 116/03: “Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitas ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.”

tais mercadorias ao ICMS, como há no caso dos serviços listados nos itens 7.02⁵ e 7.05.⁶

Sobre este último ponto, cumpre-nos salientar que, em nosso entendimento, apenas é possível a dedução dos materiais que tenham sido produzidos fora do local da obra (ocasião em que serão tributados pelo ICMS), não os que forem eventualmente adquiridos e fornecidos/aplicados na obra.

Isto porque, neste caso, o valor dos materiais e o ICMS que gravou a respectiva comercialização (lançado na Nota Fiscal no momento da venda pelo fornecedor de materiais) se agregam ao custo da prestação de serviços e passam a ser tributado pelo ISS. Nesse sentido foi o entendimento do STJ no julgamento do REsp n. 201841/MG, bem como das Câmaras Reunidas do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP) no Proc. DRT-C II – 8595/1997, vejamos:

(...) TRIBUTÁRIO - EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL - AQUISIÇÃO DE OUTRO ESTADO DE MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL - ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - INEXIGIBILIDADE - ATIVIDADE SUJEITA AO ISS (...) É firme o entendimento deste Sodalício, na linha do que restou decidido pela egrégia Corte de origem, acerca da inexigibilidade do ICMS de empresas de construção civil que adquirem materiais em outro Estado para empregá-las no desempenho de sua atividade-fim. Em tais hipóteses, é de elementar inferência que a empresa que adquire os bens não está promovendo a circulação da mercadoria, a caracterizar operação mercantil sujeita ao ICMS. Trata-se, portanto, de operação sujeita à incidência do ISS, previsto no item 32 da lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68. (...). Recurso Especial não provido. (STJ - RESP 201841 -

5. “7.02 Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)”.

6. 7.05 Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

MG - 2ª T. - Rel. Min. Franciulli Netto - DJU 22.03.2004 - p. 00262)
(g.n.)

DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA. DECISÃO UNÂNIME – PROC. DRT-C II – 8595/1997, JULGADO EM SESSÃO DE CÂMARAS REUNIDAS DE 31/08/2004, PUBLICADA NO DOE DE 25/09/2004 – RELATOR FÁBIO SOARES DE MELO
(...)

11. Sob este prisma, com fundamento nos itens 32 e 34 da denominada “lista de serviços” do ISS, anexa à Lei Complementar n. 56/87, alterada pelas Leis Complementares n. 100/99 e 116/03, as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, pois o fato destas empresas estarem obrigadas a inscreverem-se no Cadastro de Contribuintes do Estado, para efeito de cumprimento das obrigações fiscais estabelecidas na legislação tributária de cada unidade da Federação, não caracteriza, por si só, a condição de contribuinte do ICMS, sendo que permanecem submetidas ao campo de tributação municipal do ISS.

12. Em outras palavras, o fato de referidas pessoas jurídicas possuírem inscrições nos respectivos cadastros de contribuintes estaduais, não implica na conclusão de que sejam contribuintes do gravame estadual (ICMS).
(...)

20. Desta forma, não entendo como juridicamente possível exigir o diferencial de alíquotas do ICMS decorrente da aquisição de bens de uso e consumo ou ativo imobilizado da recorrente (empresa de construção civil), na medida em que não seja sequer contribuinte do referido imposto.

Mas ainda há mais. A nosso ver, em relação aos serviços de construção civil, também a parcela relativa à subempreitada deve ser abatida da base de cálculo do imposto. Explicamos.

Subempreitada é a denominação que se dá às empreitadas secundárias, por meio das quais são executados trabalhos parcelados, contratados pelo empreiteiro construtor.

Em relação ao ISS, é irrelevante saber se o empreiteiro maior executa pessoalmente a obra pactuada ou se incumbe a terceiros para

realizá-la. Afinal, ambas as formas de serviços (empreitada maior ou empreitada menor) são alcançadas pelo ISS⁷ porque configuram fatos geradores distintos para fins de incidência do imposto.

A nosso ver, portanto, há incidência do ISS: (i) sobre os valores pagos pelo tomador de serviços à empreiteira, mesmo que não tenha participado diretamente da obra, mas simplesmente a terceirizado; e (ii) sobre os serviços prestados pelas subempreiteiras.⁸

Nesse contexto, os esforços devem se voltar ao seguinte questionamento: é, ou não, permitida a dedução da parcela das subempreitadas à apuração do ISS devido pelo *empreiteiro maior*?

Quando o antigo DL n. 406/68 ainda era a única norma habilitada a disciplinar o ISS em âmbito nacional, a dedução da subempreitada da base de cálculo do imposto era expressamente permitida, consoante o disposto no artigo 9º, § 2º, alínea “b” da citada legislação,⁹ que recebia plena acolhida da jurisprudência.¹⁰

Entretanto, a LC n. 116/03 não trouxe expressamente tal disposição em seu texto, apenas a possibilidade de se deduzir da base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos

7. Nesse sentido, vide MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975.

8. Por isto, o eventual não recolhimento do ISS sobre as subempreitadas (internas ou externas) gerará uma contingência passiva.

9. “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.**” (g.n.)

10. “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. 04.05.1999).

serviços de construção civil, desde que tenham sido produzidos fora do local da obra.

Tal silêncio, por sua vez, não quer dizer que a dedução da subempreitada passou a ser vedada a partir da LC n. 116/03. Isto porque, entre os dispositivos expressamente revogados pela LC n. 406/68 não consta o artigo 9º, § 2º, alínea “b”, do DL n. 406/68, do que se conclui que ele (o artigo 9º, § 2º, alínea “b”, do DL n. 406/68) ainda continua em vigor.

As disposições constantes da LC n. 116/03, entretanto, não são inteiramente suficientes a normatizar e solucionar as particularidades do contrato de prestação de serviços celebrado pela CONSULENTE.

Por essa razão, nos tópicos seguintes passaremos a expor nossa opinião sobre a tributação do contrato da CONSULENTE quando analisado a partir da LC n. 116/03, exclusivamente. Após, sugeriremos medidas alternativas às questões que se mostrarem de difícil solução pela legislação em vigor (basicamente a celebração de Regimes Especiais com cada um dos Municípios envolvidos).

Vejamos.

3. A tributação do contrato da CONSULENTE

3.1. Serviços tributáveis, base de cálculo e local de recolhimento

Em nossa opinião, apenas são tributáveis os serviços que a CONSULENTE prestar como atividades-fim, isto é, aquelas que constituem objeto da PPP (listadas no parágrafo “1” do presente parecer), porquanto são apenas estes que satisfazem os requisitos à configuração do critério material do ISS (estar descrito na Lista Anexa à LC n. 116/03 e constituir a atividade-fim a que a CONSULENTE se obrigou a prestar).

Em decorrência, os demais serviços prestados pela CONSULENTE não constituem objeto de tributação pelo ISS, porquanto se

caracterizam como meras atividades-meio necessárias à consecução das atividades-fim.

Nesse contexto, passemos à conformação de cada uma das atividades-fim a serem desempenhadas pela CONSULENTE à Lista Anexa à LC n. 116/03, bem como à verificação do local de recolhimento do imposto em relação a cada um desses serviços:

- **manutenção de barragens;**

Conforme o contrato fornecido, as barragens inseridas no contexto da PPP estão localizadas em diversos municípios paulistas e, algumas delas, na divisa destes municípios.

E também de acordo com o contrato, o núcleo obrigacional do serviço de manutenção de barragens é “que o parceiro privado responda pela segurança estrutural e patrimonial das barragens, túneis e canais”, de acordo com o *Manual de Segurança e Inspeção de Barragens*¹¹ e o *Manual de Cadastramento de Barragens*.¹² Vejamos alguns detalhamentos desta obrigação:

Disto se conclui que os serviços se referem à manutenção das estruturas das barragens para que não se rompam ou apresentem quaisquer defeitos indesejados. Aí a razão da inserção do termo “segurança estrutural”. Já o termo “segurança patrimonial” foi inserido porque, com a manutenção, espera-se que o patrimônio da EMPRE-

11. Segundo o Sumário Executivo do próprio Manual, “o objetivo principal deste Manual de Segurança de Barragens é estabelecer parâmetros e um roteiro básico para orientar os procedimentos de segurança a serem adotados em novas barragens, quaisquer que sejam seus proprietários, e manter as já construídas em um estado de segurança compatível com seu interesse social e desenvolvimento”.

12. Conforme a apresentação do Manual de Cadastramento, “o Ministério da Integração Nacional (MI), juntamente com a Agência Nacional de Águas (ANA), está implementando ações para prevenir ou minimizar os riscos de acidentes com barragens em todo País. Uma dessas ações consiste na identificação e cadastramento das barragens, concluídas ou em construção, visando permitir o acompanhamento permanente e sistemático da situação de sua segurança. Com este objetivo, órgãos da administração federal, estaduais e municipais e agentes da iniciativa privada participam do processo de cadastramento e avaliação da situação das construções”.

SA PÚBLICA (as barragens) não seja perdido em razão de algum evento indesejado.

A nós parece claro que estes serviços se enquadram no item 7.05¹³ da Lista Anexa à LC n. 116/03. E segundo a regra contida no artigo 3º, V, da citada LC n. 116/03, o imposto devido em relação à prestação desses serviços deve ser recolhido ao Município onde estão localizadas as barragens.

Mesmo que estes serviços sejam considerados como de construção civil (item 7.02)¹⁴ o imposto será devido ao Município onde estão localizadas as barragens, porquanto esta é a regra contida no inciso IV do artigo 3º.

E mais. Em ambos os casos, os materiais produzidos pela CONSULENTE fora do local da prestação de serviços são gravados pelo ICMS, não pelo ISS. Conforme já dissemos, apenas é possível a dedução dos materiais que tenham sido produzidos fora do local da obra (ocasião em que serão tributados pelo ICMS), não os que forem eventualmente adquiridos e fornecidos/aplicados à prestação de serviços.

Neste último caso, o valor dos materiais e o ICMS que gravou a respectiva comercialização (lançado na Nota Fiscal no momento da venda pelo fornecedor de materiais) se agregam ao custo da prestação de serviços e passam a ser tributado pelo ISS.

Caso os serviços sejam de construção civil (item 7.02) e, para executá-los, a CONSULENTE contrate subempreiteiras, entendemos que ela pode deduzir da base de cálculo do ISS o valor pago às subempreiteiras.

13. “7.05 Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)”.

14. “7.02 Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)”.

Entretanto, este não é o entendimento dos Fiscos Municipais em geral, o que pode gerar uma contingência, porquanto em regra tais valores devem compor a base de cálculo do ISS devido pela CONSULENTE.

Não é só. Caso a CONSULENTE contrate uma subempreiteira e ela (a subempreiteira) produza mercadorias fora do local da obra, todo o preço cobrado pela subempreiteira (que abrangerá o valor do serviço, o valor da mercadoria produzida e o ICMS que incidiu sobre ela) será custo do serviço prestado pela CONSULENTE¹⁵ que, por sua vez, será base de cálculo do ISS por ela devido.

- **inspeção e manutenção de túneis e canais de interligação de barragens;**

Consta, no contrato, que:

- a) A vistoria local de uma barragem e seus associados é uma parte essencial da avaliação da segurança da estrutura, porquanto as características dos locais de implantação e dos materiais influenciam o comportamento consequente das barragens, das estruturas associadas e duas fundações, as quais têm uma relação direta com a operação segura das estruturas;
- b) A CONSULENTE deve ser capaz de identificar perigos em potencial devido às condições que tenham ocorrido progressivamente ao longo de vários anos e que os operadores locais possam não ter reconhecido, ou que vistorias anteriores não detectaram;
- c) A CONSULENTE deve reavaliar pormenorizadamente o projeto e a construção para verificar se as barragens, órgãos de segurança e taludes satisfazem os requisitos de segurança. Deverá também ser implantado método adequado de avaliação, que seja necessário e suficiente para garantir o conhecimento das estruturas de sua segurança.

15. Aqui, lembramos que a realização de empreitada e subempreitada configuram fatos geradores distintos do ISS e, por isso, sobre cada qual há a incidência do imposto.

Desta leitura, conclui-se que os serviços de inspeção são enquadrados no item 7.01¹⁶ da Lista de Serviços anexa à LC 116/03 – *Engenharia*.

De fato, o serviço de inspecionar e reconhecer possíveis falhas do projeto original são intrínsecos à engenharia civil, sendo a vistoria *in loco* apenas uma parte do serviço que, ao final, será finalizado pela elaboração de um laudo conclusivo (em regra este laudo é elaborado no local do estabelecimento do prestador de serviços).

E justamente por conta da possibilidade de o serviço de engenharia ser prestado a partir do estabelecimento do prestador de serviços é que o artigo 3º da LC n. 116/03 não o listou nas exceções onde o imposto é devido no local da prestação do serviço. Logo, em nossa opinião o imposto decorrente deste serviço dever ser recolhido (via retenção na fonte) ao Município onde está localizado o estabelecimento da CONSULENTE.

Tal conclusão persiste mesmo diante da informação de que tal serviço será prestado por empresa estrangeira. Isto porque, sendo uma importação de serviços, o imposto é devido ao Município onde está localizado o estabelecimento tomador do serviço (no caso, a CONSULENTE).

- **manutenção civil e eletromecânica em unidades integrantes do sistema de abastecimento de água;**

Consta, no contrato, que:

- a) A metodologia de manutenção a ser praticada nas unidades constituintes dos sistemas de produção de água será baseada nos princípios básicos que regem a manutenção preventiva, relacionados com a conservação das unidades, observação do funcionamento de todos os equipamentos eletromecânicos e substituição antecipada de peças de reposição;

16. “7.01. **Engenharia**, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres”. (g.n.)

- b) A EMPRESA PÚBLICA dispõe de “software” específico para gerenciamento da manutenção, que deverá ser utilizado pela SPE, como forma de manter o banco de dados e o histórico atualizados e permitir, desta forma, uma análise do comportamento dos equipamentos, das equipes e das falhas ocorridas;
- c) Dessa forma, o pessoal responsável poderá emitir, diariamente, relatórios sobre os serviços de manutenção relativos àquela data, de forma a evitar que sejam ultrapassados os prazos previstos para sua substituição de peças de reposição e, conseqüentemente, a ocorrência de quebras relacionadas a desgastes previsíveis.

Em seguida, o contrato arrola os bens em relação aos quais haverá a prestação do serviço de *manutenção civil e eletromecânica*, bem como os procedimentos e rotinas aplicáveis.

A nosso ver, este serviço se enquadra no item 14.01¹⁷ ou no item 14.02¹⁸ da Lista Anexa à LC n. 116/03. O enquadramento entre um item e outro dependerá da natureza da atividade em questão: caso a CONSULENTE em determinado momento lubrifique, limpe, lustre, revise, conserte, restaure ou faça manutenção em máquinas, equipamentos e motores, então o enquadramento será no 14.01; caso a manutenção seja em outros bens que não estes citados no item 14.01, então o enquadramento será no item 14.02.

O adequado enquadramento do serviço é relevante porque, a partir dele, será possível apurar corretamente a base de cálculo do imposto devido.

É que, tal como vimos em relação aos serviços descritos nos itens 7.02 e 7.05, as peças empregadas na prestação dos serviços descritos no item 14.01 também são gravadas pelo ICMS, com a diferença que, neste serviço de manutenção, não há a necessidade de o prestador de serviços (a CONSULENTE) produzir o bem fora do local da prestação (ou seja, podem ser adquiridos de terceiros).

17. “14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS)”.

18. “14.02 – Assistência técnica”.

Mas, caso o serviço prestado seja o de assistência técnica (item 14.02), então o valor de eventuais partes e peças empregadas deverá ser incluído na base de cálculo do ISS (e, aí, não serão tributadas pelo ICMS) em razão da aplicação da regra geral constante do já citado artigo 1º, § 2º, da LC n. 116/03, segundo o qual *ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitas ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias* (grifamos).

Ressaltamos, entretanto, que caso a CONSULENTE subcontrate este serviço, então todo o valor faturado pela subcontratada (valor do serviço, valor das partes e peças, bem como o ICMS que incidiu sobre elas) integrará a base de cálculo do ISS devido pela CONSULENTE.

Por fim, ressaltamos que em ambos os casos (itens 14.01 e 14.02) o imposto será devido ao Município onde se localiza o estabelecimento prestador de serviços, por não constarem da lista de exceções lançada no artigo 3º da LC 116/03, ou seja: ao Município onde se localiza o estabelecimento da subcontratada, em relação ao ISS devido por ela; e ao Município onde se localiza o estabelecimento da CONSULENTE.¹⁹

- **tratamento e disposição final do lodo gerado na produção de água tratada;**

O contrato descreve o processo de tratamento e descarte do lodo decorrente do processo de tratamento da água e, após, informa o seguinte:

- a) A EMPRESA PÚBLICA definiu mais uma etapa de secagem antes da destinação final. O material que sai do sistema de deságue vai ser depositado em forma de leiras, onde se espera

19. E aqui lembramos os apontamentos que já fizemos em relação à caracterização de estabelecimento: caso a CONSULENTE monte uma estrutura no local da prestação que atenda os requisitos do artigo 4º da LC 116/03, estará caracterizado um *estabelecimento* para fins de ISS, de modo que o imposto será devido ao Município onde foi prestado o serviço, afinal, lá está montado um *estabelecimento* prestador de serviços.

aumentar a concentração de M.S. para 50%. A área para esta etapa será 20.000 m² em área interna à Estação de Tratamento de Água. Este processo duraria cerca de 30 a 45 dias, dependendo da temperatura e da umidade do ambiente. Será necessário o constante revolvimento do material até atingir a concentração de no mínimo 50% TS, para disposição no aterro EMPRESA PÚBLICA;

- b) Após esta etapa, o material deverá ter destino final adequado e condizente com a legislação ambiental (conforme item 1.4 subitem F alínea 3);
- c) Atualmente, o filtro prensa instalado não tem capacidade para o tratamento de lodo gerado nos atuais 10 m³/s de vazão da Estação de Tratamento de Água, além de que a concentração resultante estar aquém das pretensões da EMPRESA PÚBLICA e para um bom funcionamento do aterro sanitário;
- d) Por isso, a EMPRESA PÚBLICA adquiriu 4 centrifugas, 02 decantadores rotativos e realizada a adequação do sistema de preparação e dosagem de polímeros, para atender as necessidades;
- e) Cabe à CONSULENTE gerir este processo de tratamento do lodo e sugerir outras medidas mais eficientes.

Deste trecho, verifica-se que são duas as obrigações da CONSULENTE: (i) assumir o tratamento do lodo segundo o projeto já implementado pela EMPRESA PÚBLICA; e (ii) estudar, avaliar e propor outras medidas à otimização dos serviços.

O serviço “i” mencionado acima se caracteriza como sendo de *controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos*, descritos no item 7.12 da Lista Anexa à LC 116/03. Já o serviço “ii” se caracteriza como serviço de *engenharia* descrito no item 7.01 da mencionada Lista Anexa.

Em ambos, o imposto é devido ao Município onde se localiza o estabelecimento prestador dos serviços (CONSULENTE e eventual subcontratada), não havendo a incidência do ICMS sobre eles. A base de cálculo do ISS da CONSULENTE será o total faturado contra a EMPRESA PÚBLICA, aí incluído o valor cheio da fatura da subcontratada (valor do serviço somado ao ISS devido pela subcontratada).

- **serviços auxiliares (serviços de limpeza, asseio e conservação predial, vigilância/segurança patrimonial e manutenção de áreas verdes);**

Consta, no contrato, que:

- a) A CONSULENTE é a única responsável pela prestação de todos os serviços gerais tais como limpeza asseio e conservação predial, vigilância/segurança patrimonial, com a efetiva cobertura das áreas e correspondentes postos; controle operação e fiscalização de portarias e edifícios, vigilância eletrônica e monitoramento remoto, com a efetiva cobertura das áreas conforme locais elencados no contrato, incluindo atendimento às instalações com equipe de apoio em casos de ocorrências; e restituição e manutenção de áreas verdes integrantes dos serviços de conservação de áreas verdes;
- b) A prestação de Serviços de Limpeza, Asseio e Conservação Predial envolve o fornecimento de mão-de-obra, saneantes domissanitários, materiais e equipamentos, visando à obtenção de adequadas condições de salubridade e higiene, sob a inteira responsabilidade da SPE, em bens móveis e imóveis conforme anteriormente referidos. A EMPRESA PÚBLICA espera como resultado da presente prestação dos serviços área limpa e higienizada;
- c) A prestação de serviços de vigilância/segurança patrimonial contempla de forma concomitante, integrada e harmônica os serviços de:
 - vigilância/segurança patrimonial (...) com a efetiva cobertura dos postos relacionados na Tabela de Locais
 - controle, operação e fiscalização de portarias e edifícios, com a efetiva cobertura dos postos designados, conforme Tabela de Locais
 - vigilância eletrônica e monitoramento remoto, com a efetiva cobertura das áreas que integram o escopo da Contratada, conforme dados fornecidos, incluindo atendimento às instalações com equipe de apoio em casos de ocorrências.
- d) A prestação de serviços de manutenção de áreas verdes se constitui na conservação de jardins e gramados, capina manual e/ou mecanizada envolvendo a limpeza de áreas, por meio da ex-

tração de vegetação diversa, formigueiros e cupinzeiros, livre de qualquer vegetação, se for necessário aplicação de produtos químicos; podas de árvores, dentre outros.

Os serviços de vigilância estão descritos no item 11.02 da Lista Anexa à LC 116/03; os serviços de manutenção e conservação de jardins e congêneres estão no item 7.10; e os serviços de jardinagem e poda de árvores estão no item 7.11. Todos fazem parte da lista de exceções trazidas no artigo 3º da LC 116/03, de modo que o imposto respectivo é devido ao Município onde ocorrer a efetiva prestação de serviços.

A base de cálculo do ISS devido pela CONSULENTE abrangerá o valor cobrado pelas subcontratadas, aí incluídos os serviços somados ao ISS recolhido por elas.

- **ampliação da capacidade da Estação de Tratamento de Água; e construção das adutoras e de outras utilidades.**

Tais serviços são de construção civil e, nestes termos, enquadram-se no já mencionado item 7.02 da Lista Anexa à LC 116/03. Em decorrência: (i) o ISS devido em razão de sua prestação deve ser recolhido ao Município onde os serviços são efetivamente prestados; e (ii) inciso o ICMS sobre os materiais produzidos pela CONSULENTE fora do local da obra (não os adquiridos de terceiros e aplicados na obra).

E aqui fazemos a mesma ressalva já feita anteriormente: caso a CONSULENTE contrate uma subempreiteira e ela (a subempreiteira) produza mercadorias fora do local da obra, todo o preço cobrado pela subempreiteira (que abrangerá o valor do serviço, o valor da mercadoria produzida e o ICMS que incidiu sobre ela) será custo do serviço prestado pela CONSULENTE que, por sua vez, será base de cálculo do ISS por ela devido.

3.2. Serviços não tributáveis – meras atividades-meio

Há certas atividades as quais a CONSULENTE se obrigou que não configuram *serviços* tributáveis pelo ISS, porquanto são meras atividades-meio das atividades-fim (essas sim tributáveis pelo ISS, conforme já vimos).

Tais atividades estão listadas basicamente na Cláusula 13 do contrato, por exemplo: (i) captação de recursos financeiros necessários à construção e prestação dos serviços; (ii) elaboração e atualização dos projetos e planos necessários à execução dos serviços contratados; (iii) atualização de registros e inventários dos bens vinculados à concessão, entre outras.

3.3. Alternativa: celebração de Regimes Especiais

Ao longo do presente parecer foram examinadas as peculiaridades da incidência do ISS sobre os serviços a serem prestados pela CONSULENTE considerando única e exclusivamente as disposições da LC n. 116/03.

Entretanto, fossem seguidas essas regras, a CONSULENTE poderia se sujeitar a uma contingência fiscal porque, em razão do volume e da complexidade de suas operações, não teria como apurar corretamente o imposto devido, tampouco identificar o Município credor do ISS relativo a cada um dos serviços a serem prestados.

Além disto, seria necessário à CONSULENTE conhecer profundamente a legislação de cada Município para observá-la com rigor e, com isto, cumprir corretamente as obrigações acessórias impostas por cada um deles, bem como verificar a alíquota aplicável a cada um dos serviços em cada Município onde o imposto deva ser recolhido etc.

Por estas razões, é recomendável que a CONSULENTE celebre Regimes Especiais com cada um dos Municípios envolvidos na operação, visando: (i) a simplificação do cumprimento das obrigações fiscais (principal e acessória); (ii) a estipulação de um valor fixo em Reais

(R\$) a ser recolhido a eles (aos Municípios) a título de ISS; e (iii) em relação aos serviços de construção civil, a possibilidade de abater o valor da subempreitadas contratadas.

4. Conclusão: síntese de problemas e soluções sugeridas

Em razão de todo o exposto, concluímos o seguinte em relação aos serviços de:

a) manutenção de barragens: (i) os serviços se caracterizam como sendo de construção civil e, em razão disso, o ISS é devido ao Município onde ocorreu a prestação do serviço; (ii) caso a CONSULLENTE subcontrate a obra, então a base de cálculo do ISS por ela devido será o total faturado contra a EMPRESA PÚBLICA, aí incluído o *valor cheio* da fatura da subcontratada (valor do serviço, valor de eventual mercadoria produzida fora do local da obra e o ICMS que incidiu sobre ela) somado à sua própria margem de lucro.

Em nossa opinião, a melhor solução é celebrar Regime Especial com todos os Municípios envolvidos visando: (i) a simplificação do cumprimento das obrigações fiscais (principal e acessória); (ii) a estipulação de um valor fixo em Reais (R\$) a ser recolhido a eles (aos Municípios) a título de ISS; e (iii) em relação aos serviços de construção civil, a possibilidade de abater o valor das subempreitadas contratadas.

b) inspeção e manutenção de túneis e canais de interligação de barragens: (i) configura-se serviço de *engenharia* prestado por empresa estrangeira; (ii) logo, o imposto é devido no local do estabelecimento tomador do serviço (a CONSULENTE), que irá recolhê-lo por meio de retenção do imposto na fonte.

Não há sugestão de nossa parte porque, em relação a esses serviços, não há complexidades em torno do local de recolhimento e da base de cálculo do imposto.

c) manutenção civil e eletromecânica em unidades integrantes do sistema de abastecimento de água: (i) este serviço pode ser caracteri-

zado nos itens 14.01²⁰ ou 14.02 (assistência técnica); (ii) caso seja no 14.01 e, por outro lado, a CONSULENTE subcontrate o serviço, a base de cálculo do ISS devido pela CONSULENTE será o total faturado contra a EMPRESA PÚBLICA, aí incluído o *valor cheio* da fatura da subcontratada (valor do serviço, valor de eventual mercadoria fornecida e o ICMS que incidiu sobre ela) somado à sua própria margem de lucro; (iii) caso o serviço prestado seja o de assistência técnica (item 14.02), então a base de cálculo do ISS devido pela CONSULENTE também será abrangido pelo *valor cheio* da fatura da subcontratada, com a diferença de que, neste caso, não haverá ICMS sobre as mercadorias eventualmente fornecidas pela subcontratada; (iv) por fim, em ambos os casos (itens 14.01 e 14.02) o imposto será devido ao Município onde se localiza o estabelecimento prestador de serviços.

Em nossa opinião a melhor solução é celebrar Regime Especial com todos os Municípios envolvidos visando: (i) a simplificação do cumprimento das obrigações fiscais (principal e acessória); (ii) a estipulação de um valor fixo em Reais (R\$) a ser recolhido a eles (aos Municípios) a título de ISS; e (iii) a definição da natureza do serviço.

d) tratamento e disposição final do lodo gerado na produção de água tratada: o imposto devido em razão desses serviços é devido ao Município onde se localiza o estabelecimento prestador dos serviços (CONSULENTE e eventual subcontratada), não havendo a incidência do ICMS sobre eles.

A base de cálculo do ISS da CONSULENTE será o total faturado contra a EMPRESA PÚBLICA, aí incluído o valor cheio da fatura da subcontratada (valor do serviço somado ao ISS devido pela subcontratada).

Não há sugestão de nossa parte porque, em relação a esses serviços, não há complexidades em torno do local de recolhimento e da base de cálculo do imposto.

e) serviços auxiliares (serviços de limpeza, asseio e conservação predial, vigilância/segurança patrimonial e manutenção de áreas verdes): o imposto relativo a esses serviços é devido ao Município onde são prestados.

20. “14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS)”.

Em nossa opinião a melhor solução é celebrar Regime Especial com todos os Municípios envolvidos visando: (i) a simplificação do cumprimento das obrigações fiscais (principal e acessória); e (ii) a estipulação de um valor fixo em Reais (R\$) a ser recolhido a eles (aos Municípios) a título de ISS.

f) ampliação da capacidade da Estação de Tratamento de Água de Taiacupeba; e construção das adutoras e de outras utilidades – Sistema Produtor do Alto Tietê – SPAT, de acordo com os estudos técnicos: (i) os serviços se caracterizam como sendo de construção civil e, em razão disso, o ISS é devido ao Município onde ocorreu a prestação do serviço; (ii) caso a CONSULENTE subcontrate a obra, então a base de cálculo do ISS por ela devido será o total faturado contra a EMPRESA PÚBLICA, aí incluído o *valor cheio* da fatura da subcontratada (valor do serviço, valor de eventual mercadoria produzida fora do local da obra e o ICMS que incidiu sobre ela) somado à sua própria margem de lucro.

Em nossa opinião a melhor solução é celebrar Regime Especial com todos os Municípios envolvidos visando: (i) a simplificação do cumprimento das obrigações fiscais (principal e acessória); (ii) a estipulação de um valor fixo em Reais (R\$) a ser recolhido a eles (aos Municípios) a título de ISS; e (iii) em relação aos serviços de construção civil, a possibilidade de abater o valor da subempreitadas contratadas.

5. Fim

Estes são, enfim, nossos posicionamentos acerca das questões que nos foram indagadas. Permanecemos à disposição para esclarecimentos adicionais.

Atenciosamente,

Adolpho Bergamini

**SEGURANÇA JURÍDICA, BOA-FÉ E
PROPORCIONALIDADE. COISA JULGADA.
IMPOSSIBILIDADE MATERIAL DE RETROAÇÃO
MODULAÇÃO TEMPORAL.**

Cláudia Fonseca Morato Pavan

Ives Gandra da Silva Martins

CONSULTA

O ilustre advogado Dr. Carlos Miguel Castex Aidar honra-nos com consulta assim formulada à vista de acórdão do Eg. Tribunal de Justiça de São Paulo – ainda não publicado - que reconheceu a procedência de pedido deduzido por conselheiros e associados do São Paulo Futebol Clube de sujeitar essa entidade desportiva ao art. 59 CC, não obstante a garantia constitucional da autonomia desportiva (art. 217 CF):¹

RELATÓRIO.

Os Autores, conselheiros e associados do São Paulo F.C., ajuizaram Ação Cautelar Inominada, na qual requereram, liminarmente, fosse imposta a obrigação de não fazer a reforma parcial do Estatuto Social no âmbito de seu Conselho Deliberativo, o que, segundo eles, afrontaria o art. 59 do Código Civil.

Após concessão da liminar em primeira instância, que permitiu a deliberação, mas suspendeu seus efeitos, a Turma julgadora da 10ª Câmara do TJSP entendeu por bem reformar a decisão, em sede de Agravo de Instrumento, de modo a legitimar as alterações realizadas no Estatuto,

1. Sobre esse tema, o primeiro parecerista já se manifestou contrariamente à aplicação do art. 59 CC. In: Boletim Doutrina ADCOAS, n. 9. Maio de 2004, p. 175-80.

deliberadas e votadas no âmbito do Conselho Deliberativo, consoante voto condutor do então Relator Des. Maurício Vidigal.

Na ação principal, os autores requereram fosse o SPFC obrigado a realizar a reforma estatutária no âmbito da Assembleia Geral de associados, considerando-se nulas as reformas levadas a efeito em órgão diverso.

Em fevereiro de 2007, sobreveio a r. sentença que julgou procedente a ação principal, para o fim de declarar nulas as alterações realizadas, e, no caso de alteração do estatuto ou de sua adaptação, condenar o SPFC a fazê-las nos termos dos artigos 59, I, 2.031 e 2.033 do novo Código Civil. Via de consequência julgou procedente a medida cautelar de caráter preparatório, cujo objeto já teria sido abrangido pela ação principal.

Outrossim, acolhendo os embargos de declaração opostos pelos Autores, o Juízo a quo entendeu, ainda por antecipar a tutela na sentença, determinando que o SPFC, em 45 dias, eliminasse de seu estatuto as alterações promovidas e todos os atos decorrentes delas que não tivessem sido previamente aprovados em Assembleia Geral, sob pena de multa diária no valor de R\$ 3.000,00 (três mil reais) na hipótese de descumprimento do prazo acima mencionado.

Todavia, dando provimento ao pedido formulado em novo Agravo de Instrumento manejado pelo SPFC, restou conferida à sentença o efeito suspensivo, até o julgamento do Recurso de Apelação, realizado em 03 de junho de 2008, oportunidade em que a 10ª Câmara, mais uma vez, asseverou a inaplicabilidade do art. 59 do Código Civil às entidades de prática desportiva em face da autonomia prevista no art. 217, I da Constituição Federal, dando provimento, por maioria de votos, ao Apelo do SPFC para reformar a r. sentença do juízo a quo, vencido o Des. Maurício Vidigal.

Entretanto, em julgamento realizado em 14 de abril de 2009, a 10ª Câmara de Direito Privado do Tribunal de Justiça acolheu, por 3 votos a 2, os Embargos Infringentes opostos pelos Autores para fim de julgar procedente a ação ordinária, declarando nulas as alterações do estatuto social, realizadas no dia 09 de agosto 2004, e por consequência, julgou procedente a ação cautelar, cujo objeto já fora abrangido pela ação principal, restabelecendo a sentença de 1º grau e o voto vencido do acórdão da apelação.

Na prática, as reformas estatutárias, inclusive todas as efetuadas desde a vigência do Novo Código Civil (2003), terão que ser submetidas à

Assembleia Geral de sócios para sem ratificadas e não poderão mais acontecer, as eventuais novas, no âmbito do Conselho Deliberativo.

Daí surgem as seguintes indagações:

- 1) Quais os limites objetivos da coisa julgada no caso concreto? A partir de que momento produzirá efeitos a coisa julgada nessa demanda, mormente por considerar-se o que restou estabelecido nos autos do Agravo de Instrumento n. 498.366-2, cujo voto da lavra do Des. Relator, Dr. Galdino Toledo Júnior estabeleceu às fls. 4 do V. Acórdão que: '(...) não há que se falar em execução da decisão concessiva da obrigação antes da fixação definitiva da responsabilidade de cada uma das partes acerca do direito discutido, vale dizer, antes do trânsito em julgado da sentença'.
- 2) Como ficam os atos praticados durante a vigência do Estatuto reformado por três vezes em termos de suas respectivas validades, sejam contratos com atletas profissionais, contratos de patrocínio, contratos de televisão, eleições de conselheiros vitalícios, substituição de conselheiros normais que passaram a vitalícios etc.? Esses atos são nulos ou podem (devem) ser preservados? (direito dispositivo)
- 3) Como ficam os parcelamentos especiais com a Fazenda Nacional realizados pelo presidente eleito em nome do clube, inclusive o último, Timemania?
- 4) Como subsistem os valores recebidos pelo SPFC – milhões de reais, a título de incentivo fiscal da Lei N. 11.438/06, cujo compromisso e responsabilidade pessoal foi firmado pelo presidente da diretoria eleito pelo conselho?
- 5) Como fica a compra de imóvel, como o Centro de Treinamento de Cotia, em 12.11.04?
- 6) À luz da resposta às indagações anteriores, soa imperiosa a concessão de efeito suspensivo destinado a evitar dano irreparável e de difícil reparação ao SPFC até pronunciamento definitivo das cortes extraordinárias?
- 6.1) Diante das incertezas relativas a eficácia da coisa julgada e respectiva limitação temporal, poder-se-ia cogitar a aplicação de técnicas processuais já utilizadas pelo Supremo Tribunal Federal, tais como a concessão de efeito prospectivo – pro futuro ou modulação dos efeitos das decisões?

Passamos a enfrentar as questões propostas à luz do quadro fático trazido pelo consulente.

RESPOSTA

O objetivo do direito é assegurar a paz, dirimindo os conflitos intersubjetivos a fim de propiciar a vida em sociedade. Para cumprir com seu programa, não basta ao direito buscar concretizar o ideal de Justiça. Inclusive porque Justiça é um anseio de ordem ética, que, salvo seu núcleo essencial e imutável, tem conteúdo variável e indefinido, que, quando levado a sua abstração máxima escapa, à racionalidade humana.

O direito busca, sobretudo, a segurança.

O papel da legislação é o de prover uma base para expectativas legítimas, transmitindo segurança e certeza jurídicas,² de molde que o cidadão, que cumpra as regras anunciadas, não precise, nunca, temer restrições a sua liberdade. Para além de ter essa segurança de saber o que pode fazer, sem ser molestado, o cidadão precisa poder esperar que os infratores sejam compelidos, pelos órgãos competentes, a proceder da maneira prevista no ordenamento. Em suma, o homem precisa ter a segurança de que as coisas se processarão tal como a lei prevê.

A existência de ordem e segurança é, não só essencial para a vida em sociedade, bem como corresponde a uma exigência íntima da na-

2. Adotamos aqui a distinção entre certeza e segurança jurídicas cunhada por Miguel Reale: “há duas faces a considerar no problema da segurança, a qual constitui algo de existente *ab extra*, relativa objetividade peculiar a todos os ‘sêres históricos’, é ao mesmo tempo, algo de subjetivo, um ‘sentimento’, ou situação psicológica dos sujeitos perante o complexo de regras estabelecidas como expressão genérica e objetiva da segurança mesma. Há, pois, que distinguir entre o ‘sentimento de segurança’ ou seja, entre o estado de espírito dos indivíduos e dos grupos na intenção de usufruir de um complexo de garantias – e este complexo como tal, como conjunto de providências instrumentais, capazes de fazer gerar e proteger aquêle que estado de espírito de tranquilidade e concórdia. É a razão pela qual Teófilo (sic) Cavalcanti Filho sentiu a necessidade de estudar ‘segurança’ concomitantemente com a ‘certeza’, a primeira mais atinente ao aspecto subjetivo, a segunda mais pertinente ao aspecto objetivo do problema”. (Prefácio a obra de Theophilo Cavalcanti Filho, *O Problema da Segurança no Direito*. Editora Revista dos Tribunais. P. IV.

tureza humana; o homem, para conduzir-se, precisa prever o que os demais farão e quais os efeitos que serão atribuídos a sua ação.³ A vida em sociedade implica, assim, a existência de uma organização para que cada um possa saber a extensão da sua liberdade individual. Já a ideia de organização importa a de direito, que tem como papel primordial, regular a vida em comunidade, a fim de que o direito de um não se sobreponha à liberdade do outro. Daí a conclusão de Theophilo Cavalcanti Filho de que “a razão fundamental, que justifica o direito, é a exigência de certeza e segurança nas relações que se estabelecem na sociedade”.⁴

Até mesmo o mestre do relativismo, Gustav Radbruch, reconhecia ter o direito a função essencial de transmitir segurança jurídica.⁵ Eis as suas palavras:

(...) temos que, ao lado da ideia de justiça, nos surge agora, como segundo ingrediente da ideia de direito, a ideia do seu fim ou *finalidade*.

(...)

Sabido é que o direito, na sua qualidade de norma reguladora da vida social, não pode ficar entregue ao arbítrio de das diferentes opiniões dos indivíduos a esse respeito, mas deve constituir a garantia duma determinada *ordem* social colocada acima dessa diversidade de opiniões.

(...)

É mais importante que exista, primeiro que tudo, uma ordem jurídica, do que estar a discutir desde logo a sua justiça e recta finalidade; porque, se estas – a justiça e a recta finalidade – são realmente duas preocupações do direito, todavia são preocupações secundárias, sendo antes

3. Fátima Fernandes Rodrigues de Souza leciona: “O art. 3º, III, da CF estabelece como objetivos do Estado brasileiro constituir uma sociedade livre, justa e solidária. No entanto, nenhum desses objetivos poderá ser alcançado, se a segurança não for garantida, já que a estabilidade, no plano do direito – valor inerente à dignidade da pessoa humana – correspondente a uma sua necessidade básica do homem, de conduzir, planejar, estrutura sua vida de forma autônoma, com um grau mínimo de previsibilidade, de forma a garantir para si mesma uma coexistência pacífica com os demais integrantes da sociedade e com o próprio Estado.(Apud, MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: CEU e RT, 2005 – (Pesquisas Tributárias. Nova Série, 11). P. 492/493.

4. *O Problema da Segurança no Direito*, p. 52.

5. *Filosofia do Direito*. Vol. I, p. 186-88.

primacial, no sentir de todos, a terceira, ou seja, a da segurança e da paz social. (itálico no original)

Não iremos tratar aqui dos conceitos de direito e de justiça, por desbordar dos limites do presente estudo, sendo suficiente, consignar que justiça e segurança jurídica estão umbilicalmente ligadas, não sendo possível falar em ordem jurídica segura sem ter presente a ideia de que o direito vigente é justo. Segurança jurídica e justiça condicionam-se e exigem-se reciprocamente, sendo certo que direito incerto será sempre direito injusto.⁶ Já o arbítrio ou mesmo a injustiça do direito positivo violentam a consciência jurídica do povo a ele submetido e, por essa razão, não podem transmitir qualquer grau de segurança jurídica.

Daí a ordem jurídica voltar-se para o fim de garantir a previsibilidade do tratamento a ser conferido pela sociedade, por meio de todas as instâncias de poder, às condutas humanas. A legislação tem esse papel fundamental de prover uma base de expectativas legítimas. Os estatutos devem ser conhecidos, promulgados e com significado claro, sob pena de deixar o cidadão sem saber como deve se comportar. O Direito não convive com a ideia de que o cumprimento das regras anunciadas não dê a segurança ao cidadão de que não terá sua esfera de direitos atingida. Os Poderes Públicos e os Tribunais em especial devem se preocupar em aplicar as leis com constância, de modo a tratar casos similares com similaridade.⁷

Diversos princípios do Estado de Direito derivam dessa ideia, de que não há Justiça sem Segurança Jurídica. Dentre esses, dois são essenciais ao deslinde do caso trazido pelo Dr. Carlos Aidar,

6. Alguns juristas, dentre os quais, Carlos Cossio, apontam ser a segurança jurídica uma modalidade de justiça. Confira-se a esse respeito os ensinamentos de Antonio Gómez Robledo: *“La justicia em efecto, exige como uno de sus elementos esenciales (o por lo menos que derivan inmediatamente de su esencia, como el proprium aristotelico), el de la certeza. A la constante y firme voluntad de dar a cada uno lo suyo, debe corresponder, em lo externo, um orden de cosas que permita a cada cual tener la certidumbre de que no le será escamoteado lo suyo, de que no se le dará de manera aleatória o fortuita”*. (Apud. CAVALCANTI FILHO, Theophilo. Op. Cit, p. 82)

7. RAWLS, John. *Uma teoria da Justiça*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1981, p. 187-90.

quais sejam, o da supremacia constitucional e o da estabilidade da coisa julgada.

Como bem assinala Pinto Ferreira, o princípio da supremacia constitucional é o alicerce “em que se assenta o edifício do moderno direito político”.⁸ As normas constitucionais são superiores a todas as demais normas que compõem o ordenamento jurídico e lhe servem de fundamento.

A norma constitucional encontra-se no ápice da pirâmide jurídica, de acordo com a representação figurada do sistema normativo, construída por Hans Kelsen. Referida pirâmide, como se sabe, é formada pelo escalonamento de normas que encontram fundamento de validade na norma considerada de hierarquia superior. Assim, p.ex., o decreto tem fundamento de validade na lei e esta, na Constituição.

As normas subordinadas, para serem válidas, devem harmonizar-se, necessariamente, com as normas superiores. Norma inválida equiparar-se-ia à norma inexistente e, portanto, não produz efeitos de direito. A supremacia constitucional é o único instrumento que o Direito pode oferecer contra o arbítrio, quando este se manifesta na atividade legislativa.

Gomes Canotilho⁹ fundamenta a superioridade constitucional nas seguintes premissas: (a) autoprímazia normativa; (b) as normas constitucionais são fontes de produção jurídica (“norma normarum”); e (c) todos os atos dos poderes políticos devem obediência ao princípio da conformidade com a Constituição.

A doutrina classifica a superioridade constitucional em: formal e material.¹⁰

Constituição formalmente superior é aquela que goza de um regime jurídico diferente, em virtude da adoção de um procedimento especial para a sua elaboração.

8. Apud VELLOSO, Carlos Mário. Controle de Constitucionalidade na Constituição Brasileira de 1988. *Revista de Direito Público*. Vol. 92 – outubro-dezembro de 1989 – ano 22, p. 43.

9. *Direito Constitucional*. Coimbra: Livraria Almedina, 1995, p. 137.

10. VELLOSO, Carlos Mário. *Ibidem*.

Já a superioridade constitucional material revela que toda a ordem jurídica tem fundamento de validade na Constituição, em virtude de o texto constitucional organizar e distribuir as competências.

Muito embora se reconheça que, em termos sociológicos, a superioridade material tenha relevância, pois justifica a rigidez de Constituições costumeiras, históricas e flexíveis - demonstrando que não é a forma que garante o respeito que as instituições dedicam a seu texto constitucional -, do ponto de vista jurídico, o que importa é a supremacia formal, que decorre da rigidez constitucional.

A Constituição se diz rígida quando, para além de ser escrita, sua alteração só pode ocorrer mediante a adoção de mecanismo mais dificultoso do que aquele previsto para a alteração da legislação infraconstitucional.

Em verdade, enquanto a legislação ordinária ou complementar é elaborada pelo Poder Legislativo, a Constituição é obra de um poder distinto, o poder constituinte,¹¹ que institui todos os outros e não é instituído por qualquer outro.¹²

A supremacia das normas constitucionais é assegurada por processos próprios e implica negar aplicação, vigência, eficácia e executividade a atos praticados sem amparo em seus comandos.

De fato, estabelecido que todas as normas constitucionais pairam acima das demais normas jurídicas, ou seja, que a Constituição é superior às demais normas, segue-se que todo o ordenamento nacional só será válido se compatível com as normas da Constituição, porque “a Constituição rígida é a lei suprema. É ela a base da ordem jurídica e a fonte de sua validade. Por isso, todas as leis a ela se subordinam e nenhuma pode contra ela dispor”.¹³

11. Muito embora se possa falar em Poder Constituinte em relação a Constituições não-escritas, sua identificação só tem sentido em relação a Constituições rígidas, pois para aquelas o mesmo poder que gera as regras ordinárias cria a Constituição, confundindo-se Poder Constituinte com Poder Legislativo.

12. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 29. ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 23.

13. BONAVIDES, Paulo. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. 13. ed, p. 22.

O controle de constitucionalidade tem, portanto, a finalidade de manter a supremacia constitucional e assim a segurança jurídica, cerceando a ação do Poder Legislativo e, em alguns casos, até mesmo do Poder Executivo, que não podem desprezar a vontade soberana do Poder Constituinte originário.

Há várias classificações para o controle de constitucionalidade. A que importa ao presente parecer é a subjetiva, segundo a qual o controle pode ser concentrado (objetivo ou abstrato) ou difuso (subjetivo).

O chamado controle jurisdicional difuso é aquele que permite a diversos órgãos o pronunciamento a respeito de uma relação de constitucionalidade, enquanto o controle concentrado admite que apenas um órgão aprecie a inconstitucionalidade.¹⁴

O controle difuso é também denominado concreto, pois exercido, na maioria das vezes, quando da solução de casos concretos instaurados com vistas à defesa de algum direito, como cotidianamente ocorre na primeira instância do Poder Judiciário brasileiro.

Já o controle concentrado é chamado de abstrato em virtude de ser exercido para verificar a validade da lei em tese – mesmo quando provado incidentalmente –, sendo que, muitas vezes, tem como objetivo garantir certo equilíbrio entre os órgãos estatais.

O controle concentrado constitui processo objetivo. Isto é, não existem partes, nem um conflito intersubjetivo, mas apenas, a questão objetiva da compatibilidade ou não de uma norma com o texto constitucional.

Essas duas espécies de controle, difuso e concentrado, também se distinguem quanto ao objeto do controle. No controle difuso busca-se, incidentalmente, a declaração de inconstitucionalidade – isto é, o pedido principal não é a declaração de inconstitucionalidade, essa matéria constitui mera questão prejudicial –, mas sim o reconheci-

14. O controle jurisdicional difuso tem origem norte-americana (caso *Marbury x Madison*, Juiz Marshall). Já o controle concentrado é de origem austríaca, tendo sido inicialmente previsto na Constituição da Áustria de 1920, sob a inspiração de Hans Kelsen. A jurisdição concentrada predomina na Europa continental: além da Áustria, a Itália, em 1948, a adotou, o mesmo correndo com a Alemanha Federal, em 1949, a Jugoslávia, em 1963, Portugal, em 1982, Espanha, em 1978.

mento de direito, que passa, necessariamente, pelo juízo acerca da constitucionalidade de uma norma. No controle concentrado se dá o contrário, o pedido principal é a declaração de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade, conforme o caso. O objeto do processo é, nessa hipótese, a verificação da compatibilidade ou não da norma com a Constituição.

Outra importante diferença entre os controles difuso e concentrado de constitucionalidade é a atinente aos efeitos das decisões proferidas nesses processos. Em regra, no controle difuso, ao declarar a inconstitucionalidade da norma, o juiz ou tribunal afasta sua aplicação apenas para aquele processo e entre as partes litigantes, em decorrência da eficácia subjetiva da coisa julgada. A norma em si subsiste, podendo ser aplicada pelo mesmo juízo em outros casos ou por outros juízes. Enquanto, no controle concentrado, o efeito das decisões é *erga omnes*.

Ocorre que, entre nós, esse efeito *inter partes* pode ser transmudado em efeitos *erga omnes* por força de resolução do Senado Federal, emitida em face de ofício do Supremo Tribunal Federal (art. 52 X CF).

Outra importante distinção entre os controles difuso e o concentrado diz respeito à extensão dos efeitos das decisões proferidas em uma e outra via. Entre nós, as decisões proferidas em sede de controle concentrado, para além de terem efeitos *erga omnes*, são vinculantes para os demais órgãos do Poder Judiciário e do Poder Executivo.

Assim, em face de uma decisão do Supremo Tribunal Federal que declare, em ADI, p.ex., a inconstitucionalidade de uma norma, nenhum outro tribunal poderá aplicar essa mesma norma que, em virtude da decisão da Corte Maior, foi expungida do ordenamento. Do contrário, as decisões proferidas em controle difuso, não vinculam o juiz prolator e tampouco outros juízes.

É verdade que essa regra sofre severos temperamentos. O art. 97 da CF,¹⁵ regulamentado pelos arts. 480 a 482 CPC, disciplina o

15. Dispositivo objeto da Súmula Vinculante n. 10, do seguinte teor: “VIOLA A CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO (CF, ARTIGO 97) A DECISÃO DE ÓRGÃO FRACIONÁRIO DE TRIBUNAL QUE, EMBORA NÃO DECLARE EXPRESSAMENTE A INCONS-

procedimento para a declaração de inconstitucionalidade, prevendo que “somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo do Poder Público”.¹⁶

Em atenção ao procedimento previsto no art. 97 CF, o órgão fracionário do Tribunal remete a prejudicial de inconstitucionalidade, surgida em processo *inter partes*, para apreciação do órgão plenário ou especial, que apreciará somente o incidente de inconstitucionalidade, também chamado de arguição de inconstitucionalidade. Após esse julgamento, o processo retorna ao órgão fracionário que deve aplicar a decisão do Plenário ou do Órgão Especial, relativa à prejudicial e completar o julgamento. Há, assim, a fusão de dois julgamentos, um realizado pelo órgão fracionário e outro realizado pelo órgão competente para declarar a inconstitucionalidade. O processo fica suspenso, no órgão fracionário, até que o julgamento da questão prejudicial de constitucionalidade pelo plenário ou órgão especial do tribunal ocorra.

A partir da decisão do plenário ou do órgão especial, estão os órgãos fracionários do mesmo tribunal obrigados a obedecer a esse julgamento que, com relação a eles, tem efeito vinculante. Esclareça-se que, com relação a esse efeito vinculante não há, no Código de Processo Civil, previsão expressa. Mas, os órgãos fracionários passam a aplicar, automaticamente, o precedente do plenário, prescindindo-se, até mesmo, de nova remessa. Alguns tribunais, no entanto, estabeleceram, explicitamente, em seus regimentos internos, a vinculati-

TITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO DO PODER PÚBLICO, AFASTA SUA INCIDÊNCIA, NO TODO OU EM PARTE”.

16. Segundo José Cretella Jr.: “Determina a regra jurídica constitucional que, do mesmo modo que a lei, poderá todo ato normativo do poder público ser declarado inconstitucional pelo voto da maioria absoluta dos membros (não presentes) integrantes do colegiado julgador do anátema argüido. Trata-se do denominado *quórum mínimo para julgamento e decretação de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo*, entendendo-se a razão dessa exigência que reside na gravidade e relevância da violação que violenta a própria vontade popular, cristalizada no resultado final do processo legislativo – a regra jurídica constitucional”. (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. 3. ed. Rio Janeiro: Forense Universitária, 1993, p. 30-40. Vol. VI)

vidade dos órgãos fracionários à decisão do órgão competente para declaração de inconstitucionalidade.¹⁷

Parece haver, assim, também com relação às decisões proferidas em controle difuso, com a observância do art. 97 CF, caráter vinculante, muitas vezes previsto nos regimentos internos dos tribunais.

No esforço de atribuir uniformidade à prestação jurisdicional, a EC 45/2004 introduziu o art. 103-A ao texto Constitucional, atribuindo ao Supremo Tribunal Federal competência exclusiva para, por seu órgão Plenário, aprovar súmula de jurisprudência que terá efeito vinculante para todos os Poderes.¹⁸

Ainda no seio da reforma do judiciário, alterações na legislação adjetiva, vieram prever vinculações horizontais e verticais aos provimentos jurisdicionais em controle difuso que são apenas mencionadas, por não repercutirem diretamente no raciocínio aqui desenvolvido:

- Art. 543-A § 5º: negada a existência de repercussão geral, a decisão valerá para todos os demais recursos;
- Art. 557 CPC: autoriza o provimento ou improvimento por decisão singular a recurso de competência do colegiado quando a pretensão deduzida estiver em confronto com súmula ou jurisprudência pacificada do STF ou de tribunal superior;

17. Nesse sentido é o art. 101 do Regimento Interno do STF segundo o qual: “A declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, pronunciada por maioria qualificada, aplica-se aos novos feitos submetidos às Turmas ou ao Plenário, salvo o disposto no art. 103”.

18. Regulamentado pela Lei 11417/2006. O STF pode, de ofício ou mediante provocação, por decisão de 2/3 dos membros, aprovar Súmula que, após publicada, terá efeito vinculante com relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. São legitimados para propor a edição de súmula vinculante os legitimados ao ajuizamento de ADI e, ainda, o Defensor-Público Geral da União, os Tribunais superiores, os TJ's, os TRF's, os TRT's, os TRE's e os Tribunais Militares. Os municípios têm uma legitimidade especial (incidental). A Súmula deve tratar sobre controvérsia **atual** de índole constitucional, que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de litígios. Acaso desrespeitada a súmula, abre-se a via da reclamação – na esfera administrativa tem que esgotar os recursos primeiro - que poderá resultar na anulação do ato administrativo ou na cassação da decisão judicial, determinado-se que outra seja proferida – o STF não vai substituir a autoridade ou o juiz competente.

- Art. 475-L § 1º CPC: dispõe ser inexigível o título judicial quando fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo STF ou fundado em interpretação de lei ou ato normativo tidas pelo STF como incompatíveis com a CF;
- Art. 518 § 1º CPC: a apelação não é recebida quando a sentença estiver em conformidade com súmula do STJ ou do STF;
- Art. 543-B CPC: a decisão proferida pelo STF, em RE, vale para todos os demais casos sobrestados em segunda instância;
- Art. 543-C CPC: a decisão proferida pelo STJ, em REsp, vale para os demais casos sobrestados em segunda instância;
- Parágrafo único do art. 741 do CPC, na redação conferida pela MP 2180-35: retira executoriedade do título judicial que tiver em confronto com decisão proferida nos termos do art. 97 CF.

A distinção que mais toca ao caso presente, entre os controles judicial concentrado e difuso de constitucionalidade, reside na **extensão temporal dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade das normas**. Muito embora, no caso presente, não se trate de declaração de inconstitucionalidade, trata-se de cancelar, como contrária à lei e à Constituição, conduta praticada ao longo do tempo, o que, na prática, importa em iguais efeitos.

Enquanto no sistema norte-americano a regra geral sempre foi a atribuição de efeitos *ex tunc* à decisão que declarada a inconstitucionalidade, sob o fundamento de que a norma incompatível com o texto constitucional é nula, o modelo austríaco apregoa a mera anulabilidade desta e, por via de consequência, o efeito apenas *ex nunc* da decisão que reconhece a inconstitucionalidade.¹⁹

19. A esse respeito são esclarecedoras as lições de Thomas Cooley: *"A law is sometimes said to be unconstitutional, by which is meant that it is opposed to the principles or rules of the constitution of the state. An unconstitutional enactment is sometimes void, and sometimes not; and this will depend upon whether, according to the theory of government, any tribunal or officer is empowered to judge of violations of the constitution, and to keep the legislature within the limits of a delegated authority, limited by annulling whatever acts exceed it. ... where, as in America, the legislature acts under a delegated authority, limited by the constitution itself; and the judiciary is empowered to declare what the law is, an unconstitutional enactment must fall when it is subjected to the ordeal of the courts. Such an enactment is in strictness no law, because it establishes no rule: it is merely a futile attempt to establish a law"*. (*The General Principles of American Constitutional Law*. Boston: Little, Brown and Company, 1898, p. 24)

A teoria da anulabilidade da lei inconstitucional foi mundialmente divulgada por Hans Kelsen para quem:

A afirmação de que uma lei válida é 'contrária à Constituição' (anconstitucional) é uma *contradictio in adjeto*; pois uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. (...) De uma lei inválida não se pode, porém, afirmar que ela é contrária à Constituição, pois uma lei inválida não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível acerca dela qualquer afirmação jurídica. Se a afirmação, corrente na jurisprudência tradicional, de que uma lei é inconstitucional há-de ter um sentido jurídico, não pode ser tomada ao pé da letra. O seu significado apenas pode ser o de que a lei em questão, de acordo com a Constituição pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o princípio *lex posterior derogat priori*, mas também através de uma processo especial, previsto na Constituição. Enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada como válida: e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional.

(...)

Do que acima foi dito também resulta que, dentro de uma ordem jurídica não pode haver algo como a nulidade, que uma norma pertencente a uma ordem jurídica não pode ser nula mas apenas pode ser anulável.²⁰

Atualmente, no entanto, nenhum dos dois sistemas permanece adotando a retroatividade ou a irretroatividade absoluta das decisões declaratórias de inconstitucionalidade.

Assim é que Laurence Tribe noticia que, no julgamento *Linkletter vs. Walker*, a Suprema Corte norte-americana assentou que a Constituição nem proíbe nem exige efeitos retroativos, pois essa seria uma matéria meramente política, a ser decidida caso a caso.²¹

20. Op. Cit, p. 367-8 e 374.

21. Eis o trecho pertinente: "In *Linkletter v. walker*, the Court rejected both extremes: 'the Constitution neither prohibits nor requires retrospective effect'. Quoting Justice Cardozo for the proposition that 'The federal constitution has no voice upon the subject', the *Linkletter* Court treated the question of retrospective effects as purely a matter of policy, to be decided in each case". (American Constitutional Law. Nova York: The Foundation Press, 1988, p. 30-1).

O mesmo se deu no âmbito da Corte Austríaca, como anota Mauro Cappelletti:

(...) o sistema austríaco tal como foi reformado em 1929 – que, repita-se, é o sistema ainda hoje vigente na Áustria – admitiu uma parcial atenuação da concepção que fora rigorosamente adotada, em 1920, segundo a qual aos pronunciamentos da Corte Constitucional é negada qualquer retroatividade. Isto é, o sistema reformado de 1929 admitiu que – *limitadamente ao caso concreto*, por cuja ocasião tenha surgido, ‘em via de exceção’, a questão de constitucionalidade – a lei contrária à Constituição deva, em seguida ao pronunciamento da Corte Constitucional, ter a aplicação recusada também em relação aos fatos verificados antes do pronunciamento.²²

No Brasil também se sentiram as dificuldades que a declaração *ex tunc* impõe ao controle de constitucionalidade, muitas vezes já deflagradas, seja na via difusa, seja na via concentrada, quando a norma já produziu efeitos por muitos anos, incorporando direitos ao patrimônio jurídico dos jurisdicionados.

No esforço de resolver a questão,²³ foram editadas as Leis 9868/99²⁴ e 9982/99 introduzindo, no nosso sistema, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse so-

22. *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1992, p. 121.

23. Sobre o tema: a) PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. (b) CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *Da Declaração de Inconstitucionalidade e seus Efeitos em face das Leis ns. 9.868 e 9822/99. O Controle de Constitucionalidade e a Lei n. 9.868/99*. (Org. Daniel Sarmento). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 95; (c) SILVA, Sérgio André R. G. da. *Comentários acerca dos Efeitos da Decisão Proferida no Âmbito do Controle Abstrato da Constitucionalidade das Normas*. In, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. N. 41, p. 150-67; (d) FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. *A Inconstitucionalidade da Regulamentação dos Efeitos do Controle de Constitucionalidade em Abstrato através de Lei Ordinária*. In, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. N. 56, p. 19-24; (e) BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *“A Lei n. 9.868/99 e a Possibilidade de Restrição dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade. Inaplicabilidade na Fiscalização de Normas de Direito Tributário*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. N. 59, p. 113-23.

24. Objeto das ADI's 2258-0 e 2154-0.

cial, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade proferida em sede de controle concentrado de normas, ou decidir que ela só tenha eficácia a partir do trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado (arts. 27 e 11, respectivamente).

Na verdade, essa legislação reflete a eterna luta entre os valores Justiça e segurança.

A respeito desse tema, o primeiro parecerista tece as seguintes considerações:

(...) quando da elaboração das leis 9868 e 9882 de 1999 - que tratam das ações judiciais no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade - em conversas com o Ministro Gilmar Mendes, relator do anteprojeto dos dois diplomas legislativos, demonstrei meu desconforto pela adoção, no País, de instituto calcado no modelo alemão. Fui, inclusive, voto vencido, na Comissão nomeada pelo Presidente Fernando Henrique para redigir a Lei 9882/99 (ADPF), quanto à redação do art. 11, aprovado, entretanto, pelos demais membros Professores Gilmar Mendes, Celso Bastos, Arnaldo Wald e Oscar Corrêa.

Temi, em decorrência de minha maior atuação no campo tributário, que a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade poderia gerar a irresponsabilidade absoluta dos Poderes Tributantes, que, sempre que editassem leis inconstitucionais, pleiteariam, posteriormente, a eficácia “ex nunc”, para livrarem-se dos riscos das compensações ou repetições de indébito.

Aprovadas as leis, por diversas vezes, em congressos de que participamos, o Min. Gilmar Mendes e eu debatemos a matéria, inclusive em evento por ele organizado, no Instituto Brasileiro de Direito Público, em Brasília, alguns anos atrás. Tanto ele quanto eu acabamos por modificar nossas rígidas posições anteriores, de minha parte admitindo que, em inúmeras circunstâncias, o efeito prospectivo seria a única forma de assegurar um dos cinco fundamentos da Constituição, esculpido no seu “caput”, que é a segurança jurídica. Por sua vez, reconheceu o autor intelectual de ambos os diplomas, que, em matéria tributária, seria muito difícil a concessão de efeitos prospectivos a favor dos poderes tributantes.²⁵

25. No livro *Estudos de Direito Constitucional*, editado pela Renovar (2009) e coordenado por Paulo Bonavides, Germana Moraes e Roberto Rosas em homenagem ao Ministro Cesar Asfor Rocha, tracei a história da evolução de meu pensamento e do Ministro Gilmar Mendes, às p. 409 a 425.

De rigor, tal posição foi hospedada pela Suprema Corte:

AI-AgR651224 / RJ - RIO DE JANEIRO
AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 26/08/2008

Órgão Julgador: Primeira Turma

Publicação: DJe—222 DIVULG 20—11—2008 PUBLIC 21-11-2008

EMENT VOL-02342-23 PP—04708

...

Ementa

TRIBUTO - DESARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL - PRONUNCIAMENTO JUDICIAL - EFICÁCIA PROSPECTIVA - INADEQUAÇÃO. A fixação de efeito prospectivo à decisão no sentido da glosa de tributo disciplinado em norma não compatível com a Constituição implica estímulo à edição de leis à margem da Carta da República, visando à feitura de caixa, com o enriquecimento ilícito por parte do Estado -gênero-, em detrimento dos contribuintes, que já suportam grande carga tributária. (grifos meus)

Decisão

*A Turma negou provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausentes, justificadamente, o Ministro Carlos Britto e a Ministra Cármen Lúcia. 1a. Turma, 26.08.2008”.*²⁶

Hoje, estou convencido de que os dois artigos - que têm sido aplicados inclusive em decisões do STF em controle difuso, como ocorreu com o acórdão do RE 197.917-8-SP (Município Mira Estrela),²⁷ ou seja, em

26. Jurisprudência no Site do STF.

27. “RECURSO EXTRAORDINÁRIO 197.917-8 SÃO PAULO
RELATOR: MIN. MAURÍCIO CORRÊA

...

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MUNICÍPIOS. CÂMARA DE VEREADORES. COMPOSIÇÃO. AUTONOMIA MUNICIPAL. LIMITES CONSTITUCIONAIS. NÚMERO DE VEREADORES PROPORCIONAL À POPULAÇÃO. CF, ARTIGO 29, IV. APLICAÇÃO DE CRITÉRIO ARITMÉTICO RÍGIDO. INVOCAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA RAZOABILIDADE. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A POPULAÇÃO E O NÚMERO DE VEREADORES. INCONSTITUCIONALIDADE, “INCIDENTER TANTUM”, DA NORMA MUNICIPAL. EFEITOS PARA O FUTURO. SITUAÇÃO EXCEPCIONAL”, continuando: “7. Inconstitucionalidade, “incidenter tantum”, da lei local que fixou em 11 (onze) o número de Vereadores dado que sua população de pouco mais de 2600 habitantes somente comporta 09 representantes. 8. Efeitos. Princípio da segurança jurídica. Situação em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos “ex tunc”, resultaria grave ameaça a todo o sistema vigente. Prevalência do interesse público para

recurso extraordinário -, são uma excelente solução processual para a viabilização da segurança jurídica, e impedem que o direito positivo venha a cair no absolutismo do adágio romano de que “summum jus, summa injuria”.²⁸

Em determinados casos – e não poucos-, o efeito prospectivo é a única solução, exatamente para evitar injustiças e afastar incertezas.

E, com frequência, o Pretório Excelso – e também o Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo, como será demonstrado mais adiante - tem assim se posicionado, sobre diversos temas, como se pode ler, nos acórdãos abaixo elencados:

1) “ADI 2501 / MG - MINAS GERAIS
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA

Julgamento: 04/09/2008

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

.....

7. Inconstitucionalidade formal do art. 82, § 1º, II da Constituição do Estado de Minas Gerais que se reconhece por invasão de competência da União para legislar sobre diretrizes e bases da educação (art. 22, XXIV da CF/88). Inconstitucionalidade por arrastamento dos § 40, § 5º e § 6º do mesmo art. 82, inseridos pela Emenda Constitucional Estadual 70/2005. 8. A autorização, o credenciamento e o reconhecimento dos cursos superiores de instituições privadas são regulados pela lei federal 9.394/1996, Lei de Diretrizes e Bases da Educação. Portanto, a presente decisão não abrange as instituições de ensino superior estaduais, criadas e mantidas pelo Estado de Minas Gerais - art. 10, IV c/c art. 17, I e II da lei 9.394/1996. 9. Tendo em vista o excepcional interesse social, consistente no fato de que milhares de estudantes frequentaram e frequentam cursos oferecidos pelas instituições superiores mantidas pela iniciativa privada no Estado de Minas Gerais, é deferida a modulação dos efeitos da de-

assegurar, em caráter de exceção, efeitos “pro futuro” à declaração incidental de inconstitucionalidade” (grifos meus) (Estudos de Direito Constitucional – em homenagem a Cesar Asfor Rocha, ob. cit. p. 415-6).

28. Renzo Tosi esclarece: “Esse famoso adágio adverte que aplicar rigidamente a lei, **sem a necessária flexibilidade e sem prestar atenção às situações concretas, leva a cometer graves injustiças**: tal formulação, apreciada pela contraposição paradoxal “ius / iniuria”, é referida por Cícero (De finibus, 1.10.33) como explicitamente proverbial, sendo retomada textualmente na Idade Média (por exemplo, por João de Salisbury, Policrático, 3,11 [PL 199, 499c])” (grifos meus) (Dicionário de Sentenças Latinas e Gregas, Ed. Martins Fontes, 1996, São Paulo, p. 508).

cisão (art. 27 da lei 9.868/1999), a fim de que sejam considerados válidos os atos (diplomas, certificados, certidões etc.) praticados pelas instituições superiores de ensino atingidas por essa decisão, até a presente data, sem prejuízo do ulterior exercício, pelo Ministério da Educação, de suas atribuições legais em relação a essas instituições superiores” (grifos meus).²⁹

2) “ADI 3660 / MS - MATO GROSSO DO SUL
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): Min. GILMAR MENDES

Julgamento: 13/03/2008

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

.....

Ementa

*EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade. 3. Custas judiciais. Destinação a entidades privadas. Inconstitucionalidade. O Supremo Tribunal Federal já manifestou, por diversas vezes, o entendimento de que é vedada a destinação dos valores recolhidos a título de custas e emolumentos a pessoas jurídicas de direito privado. Precedentes. 4. Ação julgada procedente. **Tendo em vista razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, aplica-se o art. 27 da Lei nº 9.868/99, para atribuir à declaração de inconstitucionalidade efeitos a partir da Emenda Constitucional nº 45, de 31.12.2004”** (grifos meus).³⁰*

3) “ADI 3458 / GO - GOIÁS

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): MIN. EROS GRAU

Julgamento: 21/02/2008

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

.....

Ementa

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 15.010, DO ESTADO DE GOIÁS, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2004. DECRETO ESTADUAL N. 6.042, DE 3 DE DEZEMBRO DE 2004. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 01/04 - GSF/GPTJ, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2004. SISTEMA DE CONTA ÚNICA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS E EXTRAJUDICIAIS.

29. Jurisprudência no site do STF.

30. Jurisprudência no site do STF.

*PROJETO DE LEI DEFLAGRADO PELO CHEFE DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 61, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. MATÉRIA QUE DEMANDARIA INICIATIVA DO PODER JUDICIÁRIO. TESOUREO ESTADUAL DEFINIDO COMO ADMINISTRADOR DA CONTA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 2º DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INDEPENDÊNCIA E HARMONIA ENTRE OS PODERES. 1. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida no tocante ao decreto estadual n. 6.042 e à Instrução Normativa n. 01/04, ambos do Estado de Goiás. Não cabimento de ação direta para impugnar atos regulamentares. Precedentes. 2. A iniciativa legislativa, no que respeita à criação de conta única de depósitos judiciais e extrajudiciais, cabe ao Poder Judiciário. A deflagração do processo legislativo pelo Chefe do Poder Executivo consubstancia afronta ao texto da Constituição do Brasil [artigo 61, § 1º]. 3. Cumpre ao Poder Judiciário a administração e os rendimentos referentes à conta única de depósitos judiciais e extrajudiciais. Atribuir ao Poder Executivo essas funções viola o disposto no artigo 2º da Constituição do Brasil, que afirma a interdependência -- independência e harmonia entre o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. 4. **Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da Lei n. 15.010, do Estado de Goiás. O Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade para dar efetividade à decisão 60 [sessenta] dias após a publicação do acórdão**". (grifos meus)³¹*

4) "MS 26604/ DF - DISTRITO FEDERAL MANDADO DE SEGURANÇA

Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA

Julgamento: 04/1012007

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

.....

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E ELEITORAL MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO PELO PARTIDO DOS DEMOCRATAS - DEM CONTRA ATO DO PRESIDENTE DA CÂMARA DOS DEPUTADOS - NATUREZA JURÍDICA E EFEI-

31. Jurisprudência no site do STF.

TOS DA DECISÃO DO TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL - TSE NA CONSULTA N. 1.398/2007. NATUREZA E TITULARIDADE DO MANDATO LEGISLATIVO. OS PARTIDOS POLÍTICOS E OS ELEITOS NO SISTEMA REPRESENTATIVO PROPORCIONAL. FIDELIDADE PARTIDÁRIA. EFEITOS DA DESFILIAÇÃO PARTIDÁRIA PELO ELEITO: PERDA DO DIREITO DE CONTINUAR A EXERCER O MANDATO ELETIVO. DISTINÇÃO ENTRE SANÇÃO POR ILÍCITO E SACRIFÍCIO DO DIREITO POR PRÁTICA LÍCITA E JURIDICAMENTE CONSEQÜENTE. IMPERTINÊNCIA DA INVOCAÇÃO DO ART. 55 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. DIREITO DO IMPETRANTE DE MANTER O NÚMERO DE CADEIRAS OBTIDAS NA CÂMARA DOS DEPUTADOS NAS ELEIÇÕES. DIREITO À AMPLA DEFESA DO PARLAMENTAR QUE SE DESFILIE DO PARTIDO POLÍTICO. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA MUDANÇA DE ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL: MARCO TEMPORAL FIXADO EM 27.3.2007. MANDADO DE SEGURANÇA CONHECIDO E PARCIALMENTE CONCEDIDO.

.....

*10. Razões de segurança jurídica, e que se impõem também na evolução jurisprudencial, determinam seja o cuidado novo sobre tema antigo pela jurisdição concebido como forma de certeza e não causa de sobressaltos para os cidadãos. **Não tendo havido mudanças na legislação sobre o tema, tem-se reconhecido o direito de o Impetrante titularizar os mandatos por ele obtidos nas eleições de 2006, mas com modulação dos efeitos dessa decisão para que se produzam eles a partir da data da resposta do Tribunal Superior Eleitoral à Consulta n. 1.398/2007. 11. Mandado de segurança conhecido e parcialmente concedido**” (grifos meus).³²*

5) “ADI 1351 / DF - DISTRITO FEDERAL
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO
Julgamento: 07/12/2006 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

.....

Ementa

32. Jurisprudência no site do STF.

PARTIDO POLÍTICO - FUNCIONAMENTO PARLAMENTAR - PROPAGANDA PARTIDÁRIA GRATUITA - FUNDO PARTIDÁRIO. Surge conflitante com a Constituição Federal lei que, em face da gradação de votos obtidos por partido político, afasta o funcionamento parlamentar e reduz, substancialmente, o tempo de propaganda partidária gratuita e a participação no rateio do Fundo Partidário. NORMATIZAÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE - VÁCUO. Ante a declaração de inconstitucionalidade de leis, incumbe atentar para a inconveniência do vácuo normativo, projetando-se, no tempo, a vigência de preceito transitório, isso visando a aguardar nova atuação das Casas do Congresso Nacional" (grifos meus).³³

6) "ADI 3615 / PB - PARAÍBA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): Min. ELLEN GRACIE

Julgamento: 30/08/2006 Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

.....

Ementa

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 51 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DO ESTADO DA PARAÍBA. REDEFINIÇÃO DOS LIMITES TERRITORIAIS DO MUNICÍPIO DO CONDE. DESMEMBRAMENTO DE PARTE DE MUNICÍPIO E INCORPORAÇÃO DA ÁREA SEPARADA AO TERRITÓRIO DA MUNICIPALIDADE LIMÍTROFE, TUDO SEM A PRÉVIA CONSULTA, MEDIANTE PLEBISCITO, DAS POPULAÇÕES DE AMBAS AS LOCALIDADES. OFENSA AO ART. 18, § 4º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. Para a averiguação da violação apontada pelo requerente, qual seja, o desrespeito, pelo legislador constituinte paraibano, das exigências de consulta prévia e de edição de lei estadual para o desmembramento de município, não foi a norma contida no art. 18, § 40, da Constituição Federal substancialmente alterada, uma vez que tais requisitos, já existentes no seu texto primitivo, permaneceram inalterados após a edição da EC 15/96. Precedentes: ADI 458, rel. Min. Sydney Sanches, DJ 11.09.98 e ADI 2.391, rel. Min. Ellen Gracie, Informativo STF 316. 2. Afastada a alegação de que a norma impugnada, sendo fruto da atividade do legislador constituinte estadual, gozaria de uma inaugural presunção de constitucionalidade, pois, segundo a jurisprudência desta Corte, o exercício do poder constituinte deferido aos Estados-membros

33. Jurisprudência no site do STF.

*está subordinado aos princípios adotados e proclamados pela Constituição Federal. Precedente: ADI 192, rel. Min. Moreira Alves, DJ 06.09.01. 3. Pesquisas de opinião, abaixo-assinados e declarações de organizações comunitárias, favoráveis à criação, à incorporação ou ao desmembramento de município, não são capazes de suprir o rigor e a legitimidade do plebiscito exigido pelo § 4º do art. 18 da Carta Magna. Precedente: ADI 2.994, rel. Min. Ellen Gracie, DJ 04.06.04. A esse rol de instrumentos ineficazes que buscam driblar a exigência de plebiscito expressa no art. 18, § 4º, da Constituição Federal, soma-se, agora, este de emenda popular ao projeto de Constituição estadual. 4. **Ação direta cujo pedido se julga procedente, com a aplicação de efeitos ex nunc, nos termos do art. 27 da Lei 9.868/99**” (grifos meus).³⁴*

7) “ADI 3685 / DF - DISTRITO FEDERAL
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
Relator(a): Min. ELLEN GRACIE
Julgamento: 22/03/2006 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

.....

5. Além de o referido princípio conter, em si mesmo, elementos que o caracterizam como uma garantia fundamental oponível até mesmo à atividade do legislador constituinte derivado, nos termos dos arts. 5º, § 2º, e 60, § 4º, IV, a burla ao que contido no art. 16 ainda afronta os direitos individuais da segurança jurídica (CF, art. 5º, “caput”) e do devido processo legal (CF, art. 50, LIV). 6. A modificação no texto do art. 16 pela EC 4/93 em nada alterou seu conteúdo principiológico fundamental. Tratou-se de mero aperfeiçoamento técnico levado a efeito para facilitar a regulamentação do processo eleitoral. 7. **Pedido que se julga procedente para dar interpretação conforme no sentido de que a inovação trazida no art. 1º da EC 52/06 somente seja aplicada após decorrido um ano da data de sua vigência**” (grifos meus).³⁵

8) “RE 442683/RS - RIO GRANDE DO SUL
RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): MIN. CARLOS VELLOSO
Julgamento: 13/12/2005 Órgão Julgador: Segunda Turma

.....

EMENTA: CONSTITUCIONAL. SERVIDOR PÚBLICO: PROVIMENTO DERIVADO:

34. Jurisprudência no site do STF.

35. Jurisprudência no site do STF.

*INCONSTITUCIONALIDADE: EFEITO EX NUNC. PRINCÍPIOS DA BOA-FÉ E DA SEGURANÇA JURÍDICA. 1. - A Constituição de 1988 instituiu o concurso público como forma de acesso aos cargos públicos. CF, art. 37, II. Pedido de desconstituição de ato administrativo que deferiu, mediante concurso interno, a progressão de servidores públicos. Acontece que, à época dos fatos 1987 a 1992, o entendimento a respeito do tema não era pacífico, certo que, apenas em 17.02.1993, é que o Supremo Tribunal Federal suspendeu, com efeito ex nunc, a eficácia do art. 8º, III; art. 10, parágrafo único; art. 13, § 4º; art. 17 e art. 33, IV, da Lei 8.112, de 1990, dispositivos esses que foram declarados inconstitucionais em 27.8.1998: ADI 837/DF, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 25.6.1999. II. - **Os princípios da boa-fé e da segurança jurídica autorizam a adoção do efeito ex nunc para a decisão que decreta a inconstitucionalidade. Ademais, os prejuízos que adviriam para a Administração seriam maiores que eventuais vantagens do desfazimento dos atos administrativos. III. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. IV. - RE conhecido, mas não provido**” (grifos meus).³⁶*

9) “PET-MC-segunda 2859 / SP - SÃO PAULO

SEG. MED. CAUT. EM PETIÇÃO

Relator(a): Min. GILMAR MENDES

Julgamento: 03/02/2005 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

.....

*EMENTA: Ação cautelar inominada. Recurso extraordinário. Efeito suspensivo. 2. Decisão monocrática concessiva. Referendum do Plenário. 3. Operação Urbana Centro. Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, em ADI estadual, declarou a inconstitucionalidade de lei do Município de São Paulo. 4. Eficácia dos efeitos dessa declaração para momento futuro - “pro futuro”. Art. 27 da Lei no 9.868, de 10.1.1.99. 5. **Existência de plausibilidade jurídica do pedido de declaração de inconstitucionalidade com eficácia “ex nunc” e ocorrência do periculum in mora. 5. Cautelar, em questão de ordem, referendada**”. (grifos meus)³⁷*

Esta decisão em particular, eu a comentarei adiante.

(...)

36. Jurisprudência no site do STF.

37. Jurisprudência no site do STF.

Princípio pela questão da expressão “excepcional interesse social”. A expressão comporta duas inteligências, a meu ver, ambas adotadas pelo legislador ordinário.

Lê-se, na exposição de motivos do art. 27, a seguinte locução:

“[...] Coerente com evolução constatada no Direito Constitucional comparado, a presente proposta permite que o próprio Supremo Tribunal Federal, por uma maioria diferenciada, decida sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fazendo um juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do interesse social, de outro (art. 27). Assim, o princípio da nulidade somente será afastado ‘in concreto’ se, a juízo do próprio Tribunal, se puder afirmar que a declaração de nulidade acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional.

Entendeu, portanto, a Comissão que, ao lado da ortodoxa declaração de nulidade, há de se reconhecer a possibilidade de o Supremo Tribunal, em casos excepcionais, mediante decisão da maioria qualificada (dois terços dos votos), estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, proferindo a inconstitucionalidade com eficácia “ex nunc” ou “pro futuro”, especialmente naqueles casos em que a declaração de nulidade se mostre inadequada (v. g.: lesão positiva ao princípio da isonomia) ou nas hipóteses em que a lacuna resultante da declaração de nulidade possa dar ensejo ao surgimento de uma situação ainda mais afastada da vontade constitucional” (grifos meus)³⁸

A primeira observação é que a exposição de motivos não fala em “excepcional interesse social”, mas apenas em **interesse social**. O segundo aspecto é que, quando o autor da exposição refere-se a “casos excepcionais” alude a casos “particularmente diferentes”, ou seja, “casos raros”.

Em outras palavras, pela leitura da exposição de motivos e do próprio artigo, o “interesse social” a que se refere a exposição e o adjetivo “excepcional” adicionado ao próprio dispositivo, também podem ser interpretados como “casos raros, diferentes” ou “casos relevantes”, ou seja, de grande impacto social em toda a comunidade.

38. Exposição de Motivos n. 189, de 7/4/1997, ao Projeto de Lei n. 2960, de 1997 (in *Controle concentrado de constitucionalidade*, Ives Gandra Martins e Gilmar Mendes, Ed. Saraiva, 2009, 3. ed., p. 492-3).

A meu ver, ambos os sentidos estão hospedados pela norma. A mesma expressão foi reproduzida no art. 11 da Lei n. 9882/99 - de cuja discussão participei, por ser membro da Comissão que redigiu o anteprojeto - e o duplo sentido foi hospedado. Entendemos, na ocasião, que o interesse social pode ser de grande impacto nacional ou ter menor impacto social, mas ser relevante para determinado setor, comunidade ou segmento social que venha a ser atingido pela declaração “ex tunc” de inconstitucionalidade de uma lei, que observou e que seria duramente prejudicado com a anulação de situação tida por jurídica anteriormente, e desfeita pela declaração.

(...)

Passo, agora, à questão da segurança jurídica.

(...)

Em caso semelhante, já este Egrégio Tribunal decidiu pelos efeitos prospectivos. Trata-se dos Embargos de Declaração n. 45.352-0/8-07 da Comarca de São Paulo, cuja ementa segue:

*“Embargos de declaração. Oposição pela Câmara Municipal e seu presidente. Inexistência de omissão no acórdão. Rejeição. Oposição pela Municipalidade. Recebimento parcial, apenas para declaração a respeito do momento da eficácia do decreto de inconstitucionalidade”.*³⁹

O eminente desembargador José Osório, assim se manifestou, ao dar eficácia a partir do trânsito em julgado da decisão:

‘A nulidade, entretanto, não opera automaticamente:

‘Os efeitos concretos que dela (da ação direta de inconstitucionalidade) nasceram e que permanecem devem ser atacados em ação própria, e não indiretamente, por meio excepcional, que só se criou para fazer respeitar, no terreno do direito objetivo, o princípio da hierarquia das leis.’ — ADIN 652 — MA, r. Min. Celso de Mello, j. 02.0492 RTJ 146/464.

*Entretanto, são tais e tantos os efeitos concretos que podem ter sido produzidos na vigência da lei declarada inconstitucional que se entende hoje deva o Tribunal, **quando necessário, deixar expresso o momento em que o julgamento produz efeitos anulatórios ou quais os atos que devam ficar protegidos do decreto de nulidade.***

39. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Embargantes: Presidente da Câmara Municipal de São Paulo e outros – Embargado: Procurador-Geral de Justiça, voto n. 14.375.

Isto porque entram em jogo outros e relevantes princípios que norteiam toda a ordem jurídica, entre os quais se sobressaem o da segurança das relações jurídicas, que se estabeleceram sob o direito positivo considerado escoreito, bem como o da boa-fé e o que veda o enriquecimento sem causa.

No caso dos autos, e seguindo a sugestão constante do voto do Des. Flávio Pinheiro, observa-se que a situação contratual entre os interessados e a Administração Pública consolida-se, de forma definitiva, no momento em que é assinado o “Termo de Compromisso”, a que se refere o § 2º do art. 3º da indigitada Lei n. 11.773/95, de cujo instrumento devem constar, segundo o texto legal, todos os direitos e obrigações referentes à aprovação da operação interligada.

Ante o exposto, rejeitam-se os embargos da Câmara Municipal e recebem-se parcialmente os da Municipalidade para declarar que, de forma geral, os efeitos do julgamento operam ex tunc, porém com as ressalvas de que as nulidades não são reconhecidas automaticamente; e de que são salvaguardados os direitos e obrigações decorrentes da assinatura do termo de compromisso supra referido” (grifos meus)⁴⁰

É de se realçar, nesta decisão do Egrégio Tribunal de Justiça, da qual participaram os eminentes desembargadores:

“MÁRCIO BONILHA (Presidente, sem voto), NIGRO CONCEIÇÃO, LUIS DE MACEDO, VISEU JÚNIOR, GENTIL LEITE, ÁLVARO LAZZARINI, DANTE BUSANA, JOSÉ CARDINALE, DENSER DE SÁ, MOHAMED AMARO, LUIZ TÂMBARA, PAULO SHINTATE, BORELLI MACHADO, FLÁVIO PINHEIRO (com declaração de voto), GILDO DOS SANTOS, FORTES BARBOSA, VALLIM BELLOCCHI, SINÉSIO DE SOUZA, JARBAS MAZZONI, THEODORO GUIMARÃES, MENEZES GOMES, OLAVO SILVEIRA, ANDRADE CAVALCANTI e PAULO FRANCO”,

o voto paradigmático do ilustre desembargador Flávio Pinheiro do seguinte teor:

“O entendimento firme, tanto na jurisprudência, como na doutrina, é no sentido de que o julgamento da ação direta de inconstitucionalidade produz efeitos “ex tunc”, ou seja, ficam sem validade e eficácia os atos

40. Embargos de Declaração n. 45.352.0/8-07.

praticados sob a égide do diploma inconstitucional. ‘Desde então’, ‘a partir de então’, são os efeitos.

Mas a realidade mostra que são tantos os efeitos concretos que podem ser produzidos na vigência da lei declarada inconstitucional e tendo em vista que a nulidade não opera automaticamente, como enfatiza o Des. José Osório, citando Jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal, que há necessidade de o Judiciário deixar expresso o momento em que o julgamento produz efeitos anulatórios ou quais os atos que devam ficar protegidos do decreto de nulidade.

Adotou, então, o eminente Desembargador José Osório minha sugestão, alvitrada por ocasião do julgamento a que me referi acima, de 15.09.99, no sentido de que a situação contratual entre os interessados e a Administração Pública consolida-se, de forma definitiva, no momento em que é assinado o ‘termo de compromisso’, a que se refere o parágrafo 20, do art. 30, da indigitada lei 11.773/95, de cujo instrumento devem constar, segundo o texto legal, todos os direitos e obrigações referentes à aprovação da denominada ‘operação interligada’.

Efetivamente, como já registrei no meu voto de 15.09.99, se verifica do procedimento estabelecido na lei nº 11.773, art. 3º, em especial os parágrafos 2º e 3º, que, o direito ao resultado das operações interligadas, para o particular, é adquirido com o firmamento do “termo de compromisso». Esse documento, com a conseqüente expedição, pela Municipalidade, da respectiva certidão do seu inteiro teor (2º), habilita ‘o proprietário do imóvel a requerer e obter o alvará de execução das obras do projeto respectivo’ (3º).

Por todo o exposto e, portanto, acompanhando integralmente o voto do eminente Desembargador José Osório, recebo, em parte, os embargos declaratórios da Municipalidade Paulistana, rejeitados os da Câmara Municipal de São Paulo” (grifos meus)⁴¹

(...)

Não diferente é a decisão proferida pelo Pretório Excelso, na Seg. Med. Caut. em petição n. 2859-7-São Paulo, para caso idêntico, cuja ementa repito:

“EMENTA: Ação cautelar inominada. Recurso extraordinário. Efeito suspensivo. 2. Decisão monocrática concessiva. Referendum do Plenário. 3. Operação Urbana Centro. Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que, em ADI estadual, declarou a inconstitucionalidade de lei

41. Embargos de Declaração n. 45.352.0/8-00.

do Município de São Paulo. 4. Eficácia dos efeitos dessa declaração para momento futuro - “pro futuro”. Art. 27 da Lei nº 9.868, de 10.11.99. 5. Existência de plausibilidade jurídica do pedido de declaração de inconstitucionalidade com eficácia “ex nunc” e ocorrência do ‘periculum in mora’. 4. Cautelar, em questão de ordem, referendada.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por maioria de votos, referendar a liminar, nos termos do voto do Relator.” (grifos meus)⁴²

(...)

Em seu voto, o Min. Gilmar Mendes lembra que:

“No caso em tela, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o AgRg na Medida Cautelar 5.982/SP, Eliana Calmon, DJ 04.08.03, 2ª. T, concedeu a liminar e deu efeito suspensivo ao recurso especial, até seu julgamento final, ‘para que, suspensos novos contratos, acordos, parcerias ou compromissos, seja evitada solução de continuidade às relações jurídicas e realizações imobiliárias já firmadas’.

A relatora fundamentou o seu voto na circunstância de que ‘a abrupta paralisação das obras e o descumprimento das obrigações assumidas gerarão prejuízo de grande monta para a municipalidade, além de ensejar o abandono do que já foi iniciado sem retorno possível ao ‘status quo ante’. Também, em voto-vista, Franciulli Netto assentou que ‘no particular, após ultrapassados quase 6 (seis) anos desde o advento da lei, é de bom conselho ressaltar que os efeitos imediatos da inconstitucionalidade trarão um prejuízo de difícil reparação para a Administração, tendo em vista os contratos já firmados e que estão com sua execução em andamento’.

Apenas para informação, trago notícia sobre o recurso especial, que, desde 05.11.03, se encontra com vistas para a Procuradoria-Geral da República, conforme informação obtida na página www.stj.gov.br, em consulta realizada aos 26.02.04.

Observa, pois, que eventual declaração de inconstitucionalidade com efeito ‘ex tunc’ ocasionaria repercussões em todo o sistema vigente”,⁴³

42. Rel. Min. Gilmar Mendes, Requerente: Município de SP, Requerido: Proc. Geral de Justiça do Min. Público do Estado de SP, DJ. 20/05/2005, Ementário n. 2192-2, 03/02/2005, Tribunal Pleno.

43. STF, Pet. 2859/SP.

concluindo que:

“Na espécie, não parece haver dúvida de que o deferimento do efeito suspensivo justifica-se plenamente. A aplicação da decisão impugnada poderá criar quadro de grave insegurança jurídica. É certo, ademais, que, mantida a declaração de inconstitucionalidade, afigura-se plausível pedido manifestado no sentido de sua prolação com eficácia “ex nunc”. Concedo, portanto, o efeito suspensivo ao recurso extraordinário, ad referendum do Pleno, até o final julgamento da questão.

Oficie-se. Publique-se.” (grifos meus)⁴⁴

(...)

A segurança jurídica é definida pela certeza do direito que deve ser determinada, na dúvida, pelo Poder Judiciário, conforme claramente sustentou Carlos Aurélio da Mota Souza, em sua tese de livre docência, para a UNESP, em livro que me deu a honra de prefaciá-lo: “Segurança Jurídica e Certeza do Direito” (Ed. LTR).⁴⁵

Antes de passarmos às questões propostas é preciso ainda algumas palavras acerca da coisa julgada. A estabilidade das relações e o fim dos litígios é, como já exposto, a razão de ser do Direito. Nesse campo é que se insere a coisa julgada, termo utilizado para designar a impossibilidade de revisão do provimento jurisdicional.

A coisa julgada, como preceituam Eurico de Santi e Paulo Conrado

não serve para fazer justiça material, serve para outorgar segurança ao direito, segurança às partes da contenda, segurança a terceiros que encontram na coisa julgada um porto seguro para realização de outros negócios jurídicos. Faz, a seu modo, outra justiça: a formal, a única que importa ao direito. A segurança jurídica, realizadora da justiça formal, se sobrepõe à ideia de justiça material.⁴⁶

44. STF, Pet. 2859/SP.

45. Parecer no prelo a ser publicado Revista Dialética de Direito Processual.

46. Controle direto de constitucionalidade e repetição do indébito tributário. RDDT 86/30.

Essa posição doutrinária é avalizada pelo Supremo Tribunal Federal, de cuja jurisprudência colhe-se a advertência de Marco Aurélio de Mello:

paga-se um preço por viver-se em um Estado de Democrático de Direito e nele encontra-se a estabilidade das relações jurídicas, a segurança jurídica, ensejadas pela preclusão.⁴⁷

Por essa razão, a coisa julgada é garantia individual fundamental (art. 5º XXXVI CF), imutável, nos termos do art. 60 IV CF. Encontra-se regulamentada pelos arts. 467 e seguintes do CPC. A lei adjetiva distingue entre coisa julgada formal – quando há a extinção do processo sem julgamento de mérito (art. 267) – e material – quando a coisa julgada produz efeitos sobre a relação de direito material que levou à instauração do processo (art. 269). Na feliz síntese da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

a distinção entre coisa julgada formal e coisa julgada material tem dado origem a imprecisões. A meu ver, quem melhor deslinda as duas hipóteses é Pontes de Miranda. Diz o saudoso jurista: “a coisa julgada é formal quando não mais se pode discutir no processo o que se decidiu. A coisa julgada material é a que impede discutir-se, noutra processo o que se decidiu.”⁴⁸

(...)

II – propriedade privada”

Outro ponto que interessa à solução da consulta é dos limites objetivos da coisa julgada. Por esse termo se designa quais as partes do provimento jurisdicional estão atingidas pela imutabilidade.⁴⁹

47. AI 249.470-BA, DJU 01.12.2000, p. 74.

48. RE 102.381/MG, Rel. E. Min. Carlos Madeira, RTJ 123/569.

49. Sobre esse tema escreve Paulo Roberto Oliveira Lima: “o estudo dos limites objetivos da coisa julgada se presta a estabelecer o que da sentença se reveste daquela qualidade de imutabilidade e o que fica de fora. Ou por outra, se destina a separar, das múltiplas questões decididas pela sentença, aquelas que restam protegidas pelo manto da coisa julgada”. (*Contribuição à Teoria da Coisa Julgada*. São Paulo: RT, 1997, p. 30-8.

Esses limites estão expressos no Código de Processo Civil, cujo art. 469 prevê:

Art. 469. Não fazem coisa julgada:

I – os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II – a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença;

III – a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

Art. 470. Faz, todavia, coisa julgada, a resolução da questão prejudicial, se a parte o requerer (arts. 5º e 325), o juiz for competente em razão da matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide.

Assim, a fundamentação não faz coisa julgada. O que é alcançado pela cláusula da imutabilidade é o dispositivo do provimento jurisdicional, a sua conclusão. Vale, no entanto, a advertência de Vicente Greco Filho de que

a parte dispositiva da sentença, em princípio, deve estar concentrada e resumida no final, mas pode ocorrer que o juiz, ao fazer a fundamentação, pode decidir algum ponto da lide principal, sem depois reproduzir, em resumo, no dispositivo. Tal decisão fará coisa julgada porque, apesar de formalmente não fazer parte do dispositivo, tem conteúdo dispositivo.⁵⁰

Viu-se, portanto, que os princípios da supremacia constitucional e da imutabilidade da coisa julgada são instrumentos voltados à preservação da segurança jurídica. Ocorre que, muitas vezes, por razões mesmo de segurança jurídica, por impossibilidade material ou em nome de outros princípios constitucionais, o ordenamento precisa conviver com leis inconstitucionais – ainda que por prazo de tempo definido –, modulando os efeitos dos provimentos jurisdicionais.

O afastamento da coisa julgada é, aliás, previsto pelo próprio Código de Processo Civil, quando arrola as hipóteses de cabimento da ação rescisória (art. 485).

50. In: *Direito Processual Civil Brasileiro*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1997. 12. Ed. Vol. II, p. 250.

Fato é que a relativização da supremacia constitucional ou da coisa julgada só pode ocorrer em prol de valores maiores ao ordenamento, como, p.ex., a proporcionalidade e outras garantias individuais.

No caso concreto, há, ainda que aparentemente, uma antinomia nas previsões do art. 217 CF e 59 CC. O São Paulo Futebol Clube – SPFC procurou, então, especialistas na matéria e, com base em pareceres de diversos juristas, inclusive de autores do Código Civil de 2002 – Miguel Reale e Ministro Moreira Alves – que interpretaram a legislação substantiva à luz da Constituição Federal, não observou a competência exclusiva atribuída à Assembleia Geral das associações para eleição e destituição de administradores, aprovação de contas e alteração de estatuto.

Há, ainda, a respaldar a conduta do SPFC precedentes do próprio Tribunal de Justiça, adotados pelo E. Desembargador designado para relatar o acórdão que julgou a apelação, Des. João Carlos Saletti, como razão de decidir (AI's 293.980-4/0-00 e 322-990-4/0-00).

Desde então a vida da entidade desportiva caminhou, houve a eleição de nova presidência, que firmou parcerias, assinou todos os documentos necessários para o bom andamento da entidade, reformou os estatutos, adquiriu patrimônio e aderiu a programa de apoio fiscal (Timemania).

Caso seja mantido o v. acórdão noticiado pelo consulente, tomado por maioria, em sede de embargos de declaração, dando prevalência ao voto então vencido quando do julgamento da apelação – o que, com o devido acatamento, não nos parece crível, em face do texto Constitucional – sem que haja a modulação de seus efeitos, todos os atos praticados estarão eivados de ilegalidade, o que representa condenar a instituição desportiva a refazer 6 (seis) anos de sua existência. Vale aqui a poética ressalva de Gustavo Sampaio Valverde:⁵¹ “O passado em si é inalcançável, a não ser como uma construção promovida no próprio presente”.

51. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 171.

A modulação, portanto, dos efeitos acórdão nos embargos de declaração se impõe, não só por razões de impossibilidade material e de segurança jurídica, como em prol da boa-fé⁵² com que agiu o Clube e também em nome do interesse social.

O Timemania, jogo lotérico criado pelo Governo Federal, com adesão voluntária de Clubes de Futebol, que constringe a instituição desportiva que aderir a ficar em dia com suas obrigações fiscais, permite repasse de verbas para Santas Casas de Misericórdia, Fundo Penitenciário Nacional e demais programas do Governo. Esse jogo foi idealizado em prol do interesse público e não existiria sem a participação dos clubes desportivos.

Não interessa ao Estado deixar de fora desse regime um clube de futebol, como o São Paulo, condenando-o, praticamente, à insolvência.

O caso em questão é em tudo similar ao da Câmara de Vereadores do Município de Mira Estrela, citado ao longo deste parecer. Reconhecer a invalidade de todos os atos praticados pela atual Administração porque não observada, desde 2003, a regra do art. 59 CC, é totalmente inviável materialmente. É de se indagar, apenas por uma questão retórica, quantos cheques devem ter sido assinados, quantos contratos firmados e desfeitos, quantas questões resolvidas por aqueles que pareciam, à luz de precedentes jurídicos e da jurisprudência, legitimados a tanto.

A verdade é que disputas internas, seja de sociedades, seja de associações, não podem levar ao ponto de acabarem com as próprias instituições. Isso é o que se dará, se não forem modulados os efeitos do acórdão ora analisado.

52. O princípio da boa-fé justifica a modulação dos efeitos temporais das decisões, como reconhece a jurisprudência de nossos Tribunais. Confira-se: "... a natureza dos efeitos da decisão judicial que declara a inconstitucionalidade de uma lei – **ex tunc** ou **ex nunc** – não emerge de princípio ou de preceito sediado na Constituição, configurando, isto sim, uma questão de política judicial a ser feita em cada caso concreto, segundos os reclamos de judicial a ser feita em cada caso concreto, segundo os reclamos de justiça e razoabilidade em cada espécie litigiosa. Destarte, pode o Tribunal dar efeito **ex nunc** à declaração de inconstitucionalidade em homenagem à boa-fé dos destinatários da norma". (TJRJ, Órgão Especial, Emb.Decl. na Repr. por Inconstitucionalidade 51/99, Rel. Des. Sérgio Cavalieri Filho, ac. 02.10.2000, *Revista Forense* 366/248)

Outro fundamento impõe, ainda, a atribuição de efeitos para o futuro à decisão noticiada pelo consulente, caso ela venha a ser mantida. Trata-se do princípio da proporcionalidade, corolário do devido processo legal material (art. 5º LIV CF).

O princípio da proporcionalidade encerra os juízos de adequação, necessidade e vedação ao excesso, aplicável para averiguação da legitimidade de decisões legislativas, administrativas (públicas) e judiciais.

Adequada é a decisão apta a produzir os efeitos desejados pela norma aplicada. Necessária a decisão que se impõe, ou seja, quando o comando normativo não pode ser atingido por outros fins. A vedação ao excesso exige ponderação entre os fins e os meios, tornando ilegítima qualquer decisão que para atingir determinado fim atinja direitos e garantias individuais.

No caso, retroagir ao momento da propositura da ação, decisão que diz serem inválidos todos os atos praticados sem a observância do art. 59 CC, não é medida necessária, adequada e, especialmente, é excessiva. Nada justifica que a conduta tomada, de boa-fé, pelo Clube, com fundamentos em jurisprudência e em pareceres de renomados civilistas, tenha, ainda que venha a ser considerada ilegal e inconstitucional, que ser desfeita retroativamente.

Para atingir o fim de obrigar o Clube a atender o art. 59 CC é suficiente, adequado e necessário apenas que tal decisão valha para o futuro, mostrando-se totalmente desproporcional a sua retroação no tempo.

Analisadas as questões propostas, respondemos, objetivamente, aos quesitos formulados pelo consulente:

- 1) Caso venha a transitar em julgado acórdão ainda não publicado, mas que está, segundo informado pelo consulente, fundamentado no voto vencido proferido quando da apelação, a coisa julgada recairá sobre a parte dispositiva, ou seja, sobre a conclusão de que há de ser reformada a sentença de primeira instância para acolhimento *in tontum* do pedido inicial, acarretando, na prática, a ilegitimidade de todos os atos decorrentes da inobservância do art.

59 CC. A decisão no agravo de instrumento não repercute sobre o momento a partir do qual produzirá efeitos a coisa julgada. A coisa julgada retroagirá, salvo modulação expressa *pro tempore* do acórdão, ao momento do ajuizamento do feito.

- 2) Caso não haja a modulação dos efeitos do acórdão noticiado pelo consulente, os atos em questão estarão eivados do vício da ilegalidade.
- 3) A adesão a parcelamentos especiais, inclusive o Timemania, procedida por quem não detém, acaso aplicável, retroativamente, o art. 59 CC, legitimidade a tanto, é inválida. Os pagamentos efetuados serão computados pela Secretaria da Receita Federal e os valores recebidos pelo Clube deverão ser devolvidos.
- 4) Prejudicado em virtude da resposta supra.
- 5) A compra de imóvel tornar-se-á, caso seja mantido o acórdão noticiado, sem modulação dos efeitos, inválida, assim como os demais atos praticados à revelia do art. 59 CC.
- 6) Sim. Considerando a possibilidade de execução provisória de acórdão sujeito a recurso que, de ordinário, não tem efeito suspensivo, é de rigor, em prol dos princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade e da boa-fé, que seja atribuído efeito suspensivo aos recursos a serem ofertados em face do acórdão noticiado.
- 6.1) Deve não só ser “cogitada” a aplicação de efeito prospectivo ao acórdão noticiado, como tal modulação temporal se impõe, em nome dos princípios analisados ao longo desse parecer e, sobretudo, por força da Justiça, razão de ser última do Direito.

S.M.J.

São Paulo, 26 de maio de 2009.

cfmp/p2009-005 SPFC

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

ISS. SERVIÇOS DE NATUREZA INTELECTUAL PRESTADOS NO EXTERIOR. EXECUÇÃO DA OBRA CIVIL EM TERRITÓRIO BRASILEIRO. INEXIGIBILIDADE.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de APELAÇÃO CÍVEL COM PREVISÃO n. 642.845-5/6-00, da Comarca de ITATIBA, em que é apelante TRUMP REALTY BRASIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES AS sendo apelada PREFEITURA MUNICIPAL DE ITATIBA:

ACORDAM, em Décima Quinta Câmara “A” de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, proferir a seguinte decisão: “DERAM PROVIMENTO AOS RECURSOS, v.u.”, de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores ERBETTA FILHO (Presidente, sem voto), LELLIS ALMEIDA E PAULO FADIGAS.

São Paulo, 20 de outubro de 2008.

Apelação com revisão n. 642.845-5/6-00

Comarca de Itatiba

Apelante: Trump Realty Empreendimentos e Participações S/A

Apelada: Prefeitura Municipal de Itatiba

Voto n. 752

Ação declaratória de inexistência de relação Jurídico-tributária – ISS - Competência para Realizar a cobrança é do local da prestação do serviço – Projeto de construção de campo de golfe – Natureza intelectual do serviço prestado – Atividade desenvolvida nos Estados Unidos da América – Lei Municipal não pode alcançar fato gerador ocorrido no exterior – Recurso de apelação provido Ônus de sucumbência invertido.

Vistos

Cuida-se de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária intentada por Trump Realty Brasil Empreendimentos e Participações S/A em face do Município de Itatiba na qual a autora alega que contratou Nicklaus Design para projetar campo de golfe sendo certo que as prestadoras de serviços têm sendo do exterior e os serviços são realizados no exterior a Municipalidade esta cobrando ISS por ocasião da remessa da remuneração devida pelos serviços prestados no exterior, descabendo-lhe competência para tal. Menciona a autora que não colhe o uso das ficções na definição de fato gerador de obrigações tributais. Transcreve decisão do STF sobre locação de bens móveis que não autoriza a incidência do ISS. Destaca o aspecto espacial relacionado à incidência do ISS, bem assim a inconstitucionalidade de extraterritorialidade (art. 12 do Decreto-Lei 406/68). Detalha acerca da identificação do município competente para o recebimento do ISS, sendo de suma importância o lugar onde o serviço é prestado para aferir a competência tributária. A norma que pretendeu introduzir a tributação da prestação de serviços no exterior é inconstitucional. O que na verdade existe é a figura do imposto incidente sobre remessas, que compete à União. O elemento de conexão determinante do sujeito-ativo – Município – e o território do município onde se localiza o estabelecimento prestador ou onde o serviço é prestado. Pleiteou a antecipação da tutela e a procedência da ação.

Indeferido o pedido de antecipação da tutela (fls. 203/204), a Municipalidade foi citada e ofereceu contestação (fls. 256/265).

O venerando acórdão de fls. 266/270 em apenso, no Agrado de Instrumento sob n. 1377485-7 por maioria de votos negou provimento ao recurso.

A r sentença de fls. 283/297 julgou improcedente a ação carreado à vencida o pagamento das custas e despesas processuais e honorários advocatícios de 10% do valor corrigido da causa. Embargos declaratórios de fls. 302/307, repelidos as fls. 309/311.

Recurso de apelação (fls. 313/354) da autora com arguição de nulidade da sentença ante a ausência da análise do local em que os serviços foram prestados serviços realizados e exauridos no exterior. A sentença analisou os textos legais, mas olvidou de examinar o território em que os serviços foram prestados. Na verdade os serviços não foram prestados em município brasileiro mas sim em território estrangeiro. A sentença não analisou documentos acostados à exordial que revelam que os serviços foram desenvolvidos no exterior e la prestados. O projeto do clube, o planejamento foi feito nos Estados Unidos da América. A construção do clube será realizada em Itatiba. Reitera argumentos expendidos na inicial o STJ já declarou a inconstitucionalidade da extraterritorialidade do artigo 12 do Decreto-Lei 406/68. Requer a reforma da sentença.

A decisão de fls. 370 declarou deserto o recurso interposto todavia reformulou o decisório (fls. 394), recebendo o apelo.

Contra-razões as fls. 359/368.

Recurso regularmente processado.

É o relatório.

Fundamento e Decido.

Primeiramente, imperioso destacar que é pacífico o entendimento de que a competência para tributação dos serviços prestados

e a do local da efetiva prestação do serviço, sendo irrelevante o local onde está sediada a empresa prestadora do serviço.

Neste sentido, confira-se alguns julgados acerca do tema em apreço, *'in verbis'*

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – ISS – Competência - Local da prestação de serviço – Precedentes. Para fins de incidência do ISS – Imposto Sobre Serviços – importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do artigo 12, alínea “a” do Decreto-Lei n. 406/68. (STJ – EREsp n. 130.792 – CE – 1ª S – Relª p/o Ac. Minª Nancy Andrighi – DJU 12.06.2000).

TRIBUTÁRIO - ISS – Prestadora de serviços – Competência para tributação dos serviços prestados – Local de sua prestação. Não tem sentido que uma empresa que seja sediada numa cidade e vá prestar serviços em outra recolha o serviço daquela prestação na localidade onde está sediada, por prejudicar o município onde ela (prestação de serviços) se realizou. A competência tributária deve fixar-se pelo local da prestação do serviço (TJMG – EI n. 179.095-5/01 – 4ª C. Civ – Rel p/o Ac. Des. Hyparco Immesi – J. 21.03.2002).

TRIBUTÁRIO – ISS – Local da prestação do serviço – Vigilância – Precedentes do STJ – Dec.-lei 406/68, artigo 12 – CTN, artigo 106 – Lei Compl. 116/2003, artigo 3º, XVI.

“As duas Turmas que compõem a 1ª Seção do STJ, mesmo na vigência do artigo 12 do De.-lei 406/68, revogado pela Lei Complementar 116/2003, pacificaram entendimento no sentido de que a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. Ademais, nos termos do artigo 106 do CTN, em caso de situação não definitivamente julgada, a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de defini-lo como infração. No particular, não mais subsiste qualquer das penalidades aplicadas nos autos de infração baixados pelo Município da seda da empresa, pois a Lei Complementar 116/2003 estabelece em seu artigo 3º, XVI,

que para os serviços de vigilância a competência para realizar a cobrança do ISS é do ente municipal do “local dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados”.

(STJ – RO em MS n. 17.156 – SE – 2ª T – Rel. Min. Castro Meira – J. 10.08.2004 – DJ 20.09.2004). (g.n).

De tal arte, resta evidente que a competência para realizar a cobrança do ISS recai sobre o local da prestação do serviço, onde efetivamente ocorre o fato jurídico gerador do imposto.

Com efeito, a atividade desenvolvida e que se pretende a cobrança do referido imposto encontra-se no contrato entabulado entre a ora apelante e a empresa norte americana. Portanto, curial uma análise atenta às atividades desempenhadas, para que se possa constatar o local onde o serviço fora efetivamente prestado e, por conseguinte, fixar a competência tributária.

Destarte, os serviços contratados, conforme enumerados na sentença (fls. 283/284) foram 1) realização de projeto de campo de golfe com a assinatura “Jack Nicklaus”, incluindo a preparação de plantas, desenhos, especificações e métodos de construção de acordo com o seu padrão de qualidade, 2) desenvolvimento de “Unidades Nicklaus” no Brasil e assessora e supervisão do trabalho de design, relativo ao contrato mencionado no item I, incluindo aconselhamento para o desenvolvimento e implementação daquelas unidades e avaliação e assessoramento no desenvolvimento dos serviços, 3) consultoria relacionada à administração da “Academia Jack Nicklaus” de golfe, programa de ensino de golfe de alta qualidade, com assistência específica.

Realizado o panorama acima, resta constatar quais atividades desenvolvidas são preponderantes e o local onde foram desempenhadas.

Com efeito, em se tratando de realização de projeto para construção de campo de golfe, pode-se afirmar que a característica principal do serviço e o know-how desenvolvido pela empresa prestadora da atividade. Ademais, o objeto do contrato é exatamente o conhecimento detido pela empresa estrangeiro no ramo da construção do campo de golfe e exploração deste esporte.

Portanto, não há como negar que o serviço, qual seja, elaboração de todo o projeto necessário para implementação do campo de golfe, fora prestado no exterior, haja vista que o cerne do projeto e, portanto, a prestação do serviço contratado fora desenvolvida nos Estados Unidos, mais especificamente, na Flórida.

Deste modo, como se tratava de uma obrigação de fazer, oportuno colacionar o escólio do saudoso Silvio Rodrigues “na obrigação de fazer o devedor se vincula a determinado comportamento, constante em praticar um ato, ou realizar uma tarefa, donde decorre uma vantagem para o credor. Pode constar de um trabalho físico ou intelectual, como também da prática de um negócio jurídico”.

Sendo assim, tendo em vista que a obrigação de fazer principal era de natureza intelectual, inquestionável que o fato gerador do imposto em comento ocorreu nos Estados Unidos da América, uma vez que referida obrigação – prestação do serviço intelectual – fora desempenhada naquele país.

Neste diapasão, trago à baila os ensinamentos do ilustre jurista Sergio Pinto Martins, em sua festejada obra Manual do Imposto Sobre Serviços, 7. ed., página 66, *in verbis*:

Se o serviço já foi completado no exterior, não está sendo prestado no Brasil. A legislação municipal não pode alcançá-lo, diante da regra da territorialidade da lei brasileira, mesmo que haja importação de servi-

ços. O exportador está no exterior, não podendo sujeitar-se à lei tributária brasileira.

O STJ já julgou que lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior e o ISS só incide sobre serviços descritos na lista anexa ao Decreto-Lei n. 834/69, prestados nos limites do município excepcionalmente em outros municípios brasileiro.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso de apelação interposto pela empresa Trump Realty Brasil Empreendimentos e Participações S/A reformando a respeitável sentença monocrática, para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária entre a empresa retro mencionada e o Município de Itatiba, invertendo-se os ônus da sucumbência.

(Ementa publicada no DJE 14.11.2008).

**SAT. REENQUADRAMENTO DE EMPRESAS
QUE FAZEM INVESTIMENTOS EM SEGURANÇA
NO TRABALHO. AUSÊNCIA DE ATUAÇÃO DO INSS.
IMPOSSIBILIDADE DE ORDEM JUDICIAL.**

**RECURSO ESPECIAL N. 1.000.302 - RS
(2007/0252442-5)**

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : **DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE
PETRÓLEO IPIRANGA SA.**
ADVOGADO : **ÂNGELA PAES DE BARROS DI FRANCO
E OUTRO(S)**
RECORRIDO : **INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO
SOCIAL - INSS**
ADVOGADO : **SOLANGE DIAS CAMPOS PREUSSLER**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. SAT. ENQUADRAMENTO. EFETIVO GRAU DE RISCO. ART. 22, § 3º, DA LEI N. 8.212/91.

1. O art. 22, § 3º, da Lei n. 8.212/91 é categórico ao prece-nizar que a alteração do enquadramento da empresa, em atenção às estatísticas de acidente de trabalho que reflitam investimentos realizados na prevenção de sinistros, constitui ato atribuído pelo legislador exclusivamente ao Ministério do Trabalho e da Previdênci-a Social.

2. Falece competência ao Poder Judiciário para imiscuir-se no âmbito da discricionariedade da Administração e determinar a rea-lização de perícia com o intuito de beneficiar a empresa recorrente mediante enquadramento em grau de risco mais vantajoso.

3. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as aci-ma indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando o Sr. Ministro-Relator, embora por outros fundamentos, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.” Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques (voto-vista) e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 12 de maio de 2009 (data do julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator

RECURSO ESPECIAL N. 1.000.302 - RS
(2007/0252442-5)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : **DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE**
PETRÓLEO IPIRANGA SA.
ADVOGADO : **ÂNGELA PAES DE BARROS DI FRAN-**
CO E OUTRO(S)
RECORRIDO : **INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO**
SOCIAL INSS
ADVOGADO : **SOLANGE DIAS CAMPOS PREUSSLER**

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nestes termos ementado:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT. CONSTITUCIONALIDADE. ATIVIDADE PREPONDERANTE E GRAU DE RISCO DESENVOLVIDA EM CADA ESTABELECIMENTO DA EMPRESA. COMPENSAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CUSTAS PROCESSUAIS.

1. Para a apuração da alíquota da contribuição ao SAT deve-se levar em conta o grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, afastando-se o critério do art. 26 do Decreto n. 2.173/97.

2. A compensação far-se-á nos termos dos arts. 66, da Lei nº 8.383/91 e 39, da Lei nº 9.250/95: os tributos pagos a maior podem ser objeto de compensação com parcelas vencidas posteriormente ao pagamento indevido, relativas a tributo de mesma espécie e destinação constitucional.

3. Condenado o INSS ao pagamento dos honorários advocatícios, fixados em 10% sobre o valor da condenação.

4. O legislador, ao instituir a contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho, por meio da Lei 8.212/91 (art. 22, II, “a”, “b” e “c”), entendeu por graduar a alíquota do tributo à medida do risco de acidentes do trabalho constatado na atividade exercida - e não em cada uma das empresas que a exercem.

5. A União está isenta do pagamento das custas na JF, mas aquelas adiantadas pela parte vencedora devem ser ressarcidas, integrando o montante da condenação” (fl. 209).

A recorrente sustenta que o aresto hostilizado negou vigência ao art. 22, § 3º, da Lei n. 8.212/91.

Argumenta que, a despeito da competência conferida à Administração para alterar o enquadramento das empresas que investirem na prevenção de acidentes de trabalho, reduzindo a alíquota do SAT, nunca houve a real aplicação desta faculdade. Sustenta, assim, que caberia ao Poder Judiciário determinar que o recolhimento da exação, considerando o efetivo grau de risco a que se encontram submetidos os empregados de cada um de seus estabelecimentos, independentemente da atuação do Poder Executivo.

Aduz, ainda:

“Ocorre que, desde a sua edição, a Previdência Social nunca aplicou efetivamente o dispositivo legal acima transcrito. Por conta disso, empresas como a ora recorrente, que realizam pesados investimentos na área de segurança de trabalho, veem-se impedidas de usufruir do benefício fiscal concedido pelo legislador, apesar de conseguirem diminuir consideravelmente os efetivos graus de risco a que se encontram submetidos seus empregados.

Isso vai de encontro à letra e ao espírito da legislação regente, não podendo passar despercebido pelo Poder Judiciário. Afinal,

considerando que a ora recorrente obteve significativa redução de seus riscos efetivos de acidentes, nada mais justo do que lhe assegurar seu reenquadramento para efeitos de recolhimento da contribuição em comento, nos termos do § 3º do artigo 22 da Lei n. 8.212/91” (fl. 216).

Sem contra-razões, como certificado à fl. 221.

Inadmitido o recurso especial, subiram os autos a esta Corte por força do provimento dado a agravo de instrumento.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL N. 1.000.302 - RS
(2007/0252442-5)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. SAT. ENQUADRAMENTO. EFETIVO GRAU DE RISCO. ART. 22, § 3º, DA LEI N. 8.212/91.

1. O art. 22, § 3º, da Lei n. 8.212/91 é categórico ao preconizar que a alteração do enquadramento da empresa, em atenção às estatísticas de acidente de trabalho que reflitam investimentos realizados na prevenção de sinistros, constitui ato atribuído pelo legislador exclusivamente ao Ministério do Trabalho e da Previdência Social.

2. Falece competência ao Poder Judiciário para imiscuir-se no âmbito da discricionariedade da Administração e determinar a realização de perícia com o intuito de beneficiar a empresa recorrente mediante enquadramento em grau de risco mais vantajoso.

3. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): A ora recorrente ajuizou ação ordinária com o objetivo de questionar, sob diversos aspectos, a exigibilidade do Seguro de Acidentes de Trabalho-SAT e a alíquota cobrada, sustentando, dentre outras teses, que a empresa deveria ser enquadrada de acordo com o efetivo grau de risco da atividade preponderante, consoante o art. 22, § 3º, da Lei n. 8.212/91.

Ao reformar em parte a sentença de improcedência da ação, a Corte de origem determinou que o pagamento do SAT deveria dar-se em conformidade com o grau de risco da atividade preponderante desenvolvida em cada um dos estabelecimentos da empresa, mantendo, por outro lado, o entendimento adotado pelo magistrado sentenciante que reconheceu a impossibilidade de o enquadramento levar em consideração o efetivo grau de risco.

Eis o fragmento do aresto pertinente à questão devolvida a esta Corte:

“3) Sobre o direito de aplicar a alíquota de 1%, correspondente ao grau de risco efetivamente apurado nas suas atividades, independentemente dos graus de risco constantes do Anexo V do Decreto n. 3.048/99

O ponto já foi analisado no julgamento do AI n. 2005.04.01.056252-5/RS, cujo voto condutor, de minha lavra, consignou, *verbis*:

Quanto ao segundo pedido - reconhecer seu direito de aplicar a alíquota de 1%, correspondente ao grau de risco efetivamente apurado nas suas atividades, independentemente dos graus de risco constantes do Anexo V do Decreto n. 3.048/99 -, todavia, tenho que não merece prosperar a pretensão da recorrente

O Seguro de Acidentes do Trabalho foi instituído pela Lei n.º 5.316/67 e alterado posteriormente pela Lei n.º 6.367/76. Contudo, a competência para definir o grau de risco das atividades desempenhadas foi atribuída ao Executivo desde a edição da lei que instituiu o tributo, que incidia sobre o total das remunerações pagas, no mês, a empregados e trabalhadores avulsos.

O atual plano de custeio da Previdência Social (Lei n. 8.212/91, art. 22) manteve a contribuição para o SAT, estipulando as seguintes alíquotas, in verbis:

‘Art. 22 - A contribuição da empresa, destinada a Seguridade Social, além do disposto no art. 23 é de : (...)

II - para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho, dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderantemente o risco de acidente de trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderantemente esse risco de acidente de trabalho seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderantemente esse risco de acidente seja considerado grave; (...)

§ 3º - O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidente de trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos de prevenção de acidentes.

Como se lê, o critério legal é o da atividade desempenhada, enquadrada como de risco de acidente de trabalho leve, médio ou grave.

No caso, a agravante exerce atividade de “exploração do comércio de distribuição de produtos refinados de petróleo, da indústria de transportes terrestres, de representações e de indústrias químicas, latoaria e tambores, complementares da distribuição” (fl. 37) - atividade enquadrada no anexo V do Decreto n. 3.048/99 como de risco grave.

A agravante tenciona realizar perícia que demonstre que exerce suas atividades com menor risco do que as demais empresas do ramo, razão pela qual faria jus à alíquota reduzida de 1%. Contudo, tenho que tal pretensão não se coaduna com o critério legal.

Ora, o legislador, ao instituir a contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho, por meio da Lei 8.212/91 (art. 22, II, ‘a’, ‘b’ e ‘c’), entendeu por graduar a alíquota do tributo à medida do risco de acidentes do trabalho constatado na atividade exercida - e não em cada uma das empresas que a exercem.

Assim, o pedido trata, portanto, de matéria eminentemente de direito.

De fato, considero que, tratando-se de seguro, a contribuição ao SAT reflete repartição dos riscos de incapacidade laborativa decorrentes do ambiente de trabalho. Contudo, não se trata de seguro privado, mas, sim, de seguro social, o qual se funda em critério de solidariedade social, pelo que é natural, portanto, que algumas empresas eventualmente suportem ônus maiores - investindo em mais prevenção - a fim de auxiliar outras, o que, aliás, ocorre em todo Sistema Previdenciário.

Ademais, investir em prevenção de acidentes de trabalho é também de interesse da empresa contribuinte, que não tem apenas prejuízos nessa conduta, pois diminuir os riscos do ambiente de trabalho não apenas pode reduzir o valor devido ao SAT. Com efeito, a pessoa jurídica que assim procede obtém vantagens relacionadas à economia

em treinamento e substituição de pessoal, podendo, ainda, diminuir prejuízos decorrentes de eventual acidente.

Por fim, saliento que o disposto no § 3º do artigo 22 da Lei n. 8.212/91 não confere sustentação à tese da agravante, pois o Poder Judiciário não está autorizado a atuar como legislador positivo, sendo que a eventual alteração do enquadramento de empresas, para efeito de contribuição para o SAT, deve se dar por ato do Ministério do Trabalho e da Previdência Social.

Assim, embora o pleito da agravante possa apresentar interesse legítimo, considero que este não tem amparo legal, sendo incabível a realização de prova pericial nos moldes tentados.

Diante do exposto, nego provimento ao agravo de instrumento”
- (fls. 205-206).

Como relatado, o recurso especial indica contrariedade ao art. 22, § 3º, da Lei n. 8.212/91, argumentando que caberia ao Poder Judiciário determinar que o recolhimento da exação tivesse como parâmetro o efetivo grau de risco a que se encontram submetidos os empregados de cada um dos estabelecimentos empresariais, independentemente da atuação do Poder Executivo.

Prequestionado o dispositivo legal tido por ofendido, conheço do especial, passando a examinar a matéria de fundo.

Assim reza o § 3º do art. 22 da Lei n. 8.212/91:

“§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes”.

Mesmo sensibilizado pelos argumentos trazidos pela recorrente, tenho que o dispositivo legal em tela é categórico ao preconizar que a alteração do enquadramento da empresa, em atenção às estatísticas de acidente de trabalho que reflitam investimentos realizados na prevenção de sinistros, constitui ato atribuído pelo legislador exclusivamente ao Ministério do Trabalho e da Previdência Social.

Dessa forma, realmente falece competência ao Poder Judiciário para imiscuir-se no âmbito da discricionariedade da Administração e determinar a realização de perícia com o intuito de beneficiar a empresa recorrente mediante enquadramento em grau de risco mais vantajoso. É evidente que a interpretação defendida pela parte interessada extrapola – e muito – o disposto no art. 22, § 3º, da Lei n. 8.212/91, o qual não restou ofendido pelo acórdão recorrido, cuja orientação merece ser chancelada.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso especial.**

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2007/0252442-5

REsp 1000302/RS

Números Origem: 200504010562525 200571000186055
200604000239631

PAUTA: 04/11/2008

JULGADO: 04/11/2008

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

RECORRENTE : DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE
PETRÓLEO IPIRANGA SA.

ADVOGADO : ÂNGELA PAES DE BARROS DI FRANCO
E OUTRO(S)

RECORRIDO : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO
SOCIAL - INSS

ADVOGADO : SOLANGE DIAS CAMPOS PREUSSLER

ASSUNTO: Tributário - Contribuição - Social - Previdenciária - SAT - Seguro de Acidente do Trabalho

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). JOSÉ ARNALDO DA FONSECA FILHO, pela parte RECORRENTE: DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO IPIRANGA SA.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Após o voto do Sr. Ministro Castro Meira, negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos, antecipadamente, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques. “

Aguardam os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Eliana Calmon.

Brasília, 04 de novembro de 2008

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

RECURSO ESPECIAL N. 1.000.302 - RS
(2007/0252442-5)

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES: Trata-se de recurso especial interposto por Distribuidora de Produtos de Petróleo Ipiranga S/A, com fundamento na alínea “a” do inc. III do art. 105 da Constituição da República vigente - CR/88, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (fl. 209):

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT. CONSTITUCIONALIDADE. ATIVIDADE PREPONDERANTE E GRAU DE RISCO DESENVOLVIDA EM CADA ESTABELECIMENTO DA EMPRESA. COMPENSAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CUSTAS PROCESSUAIS.

1. Para a apuração da alíquota da contribuição ao SAT deve-se levar em conta o grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, afastando-se o critério do art. 26 do Decreto n. 2.173/97.

2. A compensação far-se-á nos termos dos arts. 66, da Lei nº 8.383/91 e 39, da Lei nº 9.250/95: os tributos pagos a maior podem ser objeto de compensação com parcelas vencidas posteriormente ao pagamento indevido, relativas a tributo de mesma espécie e destinação constitucional.

3. Condenado o INSS ao pagamento dos honorários advocatícios, fixados em 10% sobre o valor da condenação.

4. O legislador, ao instituir a contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho, por meio da Lei 8.212/91 (art. 22, II, “a”, “b” e “c”), entendeu por graduar a alíquota do tributo à medida do risco de acidentes do trabalho constatado na atividade exercida - e não em cada uma das empresas que a exercem.

5. A União está isenta do pagamento das custas na JF, mas aquelas adiantadas pela parte vencedora devem ser ressarcidas, integrando o montante da condenação.

Nas razões recursais (fls. 212/218), sustenta-se ter havido violação ao art. 22, § 3º, da Lei n. 8.212/91, uma vez que a recorrente vem fazendo pesados investimentos na área de segurança de trabalho sem que, contudo, seja realizada inspeção para que eventualmente sejam seus estabelecimentos enquadrados em grau de risco de acidentes de trabalho inferior ao originária e genericamente enquadrado pela Previdência Social, de acordo com as previsões do Anexo V do Decreto n. 3.048/99 - em desprestígio, portanto, do *efetivo* grau de risco.

Não foram apresentadas contra-razões.

O juízo de admissibilidade foi negativo na instância ordinária (fls. 222/223), mas essa decisão foi revertida em momento posterior (fl. 242).

Analisando os autos na qualidade de relator, o Exmo Sr. Min. Castro Meira julgou o pleito recursal improcedente, considerando que o art. 22, § 3º, da Lei n. 8.212/91 “é categórico ao preconizar que a alteração do enquadramento da empresa, em atenção às estatísticas de acidente de trabalho que reflitam investimentos realizados na prevenção de sinistros, constitui ato atribuído pelo legislador exclusivamente ao Ministério do Trabalho e da Previdência Social”, de modo que “[faleceria] competência ao Poder Judiciário para imiscuir-se no âmbito da discricionariedade da Administração”.

Pedi vista dos autos para melhor exame da controvérsia, notadamente em razão de sua amplitude sócio-econômica.

São dois os pontos sobre os quais vou focar minhas considerações: o objetivo legal da instituição da contribuição para o SAT (Seguro de Acidentes de Trabalho) e a função social da empresa.

Em relação ao **primeiro argumento**, destaque-se que a própria inserção da contribuição ao SAT no âmbito das contribuições previdenciárias confere a ela, pelo menos aprioristicamente, um caráter fiscal, ou seja, a contribuição ao SAT tem como escopo primário o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme esclarece o próprio inc. II do art. 22 da Lei n. 8.212/91.

Contudo, é preciso ter em mente que, embora a função inicial seja meramente arrecadatória, não se pode desconsiderar que o interesse estatal, em última análise, não é (ou não deveria ser) arrecadar mais em detrimento da estagnação ou do aumento do risco de sinistros e da integridade física do trabalhador, sob pena de subversão da ordem constitucional.

É essa singela constatação que, a meu sentir, informou a edição do § 3º do art. 22 da Lei n. 8.212/91, assim redigido:

O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, **a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.** (negrito acrescentado)

O arcabouço normativo da contribuição vertida ao SAT tem o fim de provocar o incremento da segurança do trabalho, que, inobstante ser fruto de investimento privado, acaba revertendo, em primeiro lugar, em prol dos trabalhadores - cujo bem zelado tem valor econômico inestimável: a saúde - e, em segundo lugar, em prol do Estado - basta dizer, por exemplo, que a prevenção e a redução dos acidentes de trabalho guardam relação com a diminuição das concessões de auxílio-acidente e de aposentadoria por invalidez.

Pois bem. Além desse aspecto, e como parte do **segundo argumento**, parece importante frisar que, com a promulgação da Constituição da República de 1988, o exercício da função social da propriedade - e da empresa, em último grau - ganhou contornos de princípio constitucional informador da ordem econômica nacional.

Embora não haja consenso jurídico acerca do significado e da extensão desses conceitos constitucionais, é fato que a expressão “função social” carrega consigo a ideia de atuar em atenção não só ao bem próprio, mas em observância ao bem coletivo. Nesse sentido, confira-se o seguinte excerto doutrinário:

Se analisarmos mais de perto esse conceito abstrato de função, em suas múltiplas espécies, veremos que o escopo perseguido pelo agente é sempre o interesse alheio, e não o próprio titular do poder. O desenvolvimento da atividade é, portanto, um dever, mais exatamente, um poder-dever; e isto, não no sentido negativo, de respeito a certos limites estabelecidos em lei para o exercício da atividade, mas na acepção positiva, de algo que deve ser feito ou cumprido. (Fábio Konder Comparato, *Estado, empresa e função social*, RT 732:41, 1996)

Se essa é uma zona de conforto conceitual, é legítimo vincular o exercício da empresa a certos vetores, entre os quais certamente se encontram a garantia da segurança no trabalho, na esteira do que dispõe o art. 7º, inc. XXVIII, da CR/88 (“São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;”).

No ponto, são valiosas as lições de Guilherme Calmon Nogueira da Gama:

Ainda no tocante ao condicionamento do exercício da empresa, é possível dividi-lo, por sua vez, em duas áreas de incidência: uma endógena e outra exógena. A primeira tem relação com os agentes internos da empresa; [...] tal caráter endógeno possuem as relações trabalhistas desenvolvidas no âmbito da empresa, em conformidade com os arts. 7º e 170, VIII, da CF/88, e, no sentido específico de criação de um ambiente de trabalho seguro e salutar, o conceito dessas relações deve ser o mais amplo possível, de modo a abranger mesmo aqueles que não mantenham um vínculo empregatício formal com o empresário ou a sociedade empresária,

como sucede em casos de atividades terceirizadas. (*Função social da empresa*, RT 857:24, 2007)

Obviamente, os pesados investimentos realizados em segurança do trabalho - mesmo que única e exclusivamente com o objetivo de reduzir o impacto contributivo - são medidas que se conformam à prescrição principiológica constitucional.

Com base nessas breves colocações, penso que não há como sustentar que a Administração Pública tenha poder discricionário para *não realizar* as inspeções a que faz referência o art. 22, § 3º, da Lei n. 8.212/91, uma vez que a não-realização dessas inspeções importa em negação do objetivo das contribuições para o SAT e em desconsideração ao cumprimento, pela empresa, de um dos aspectos do princípio da função social da empresa.

O Poder Público tem discricionariedade, sim, para determinar, p.ex., a periodicidade dessas inspeções, os critérios para aferir a diminuição do risco ou o grau de risco em que a empresa vai ser reenquadrada. Mesmo nessas hipóteses, não é despidendo pontuar que as escolhas deverão ser feitas com *razoabilidade*.

Acerca dessa necessidade de razoabilidade das escolhas, creio ser essencial mencionar que o próprio Instituto Nacional do Seguro Social, recorrido nesta ação, informa, em seu sítio virtual, que, desde 1997, **nunca houve alteração da classificação das empresas conforme os graus de risco (v. fls. 68/69)**. Trata-se de um quadro escandaloso...

Embora tenha sido dito anteriormente que a Administração tem discricionariedade para fixar a periodicidade das inspeções, é evidente que, na ausência de vontade administrativa para revisão

do Anexo V por longos onze anos, pelo menos a realização das inspeções deveria ocorrer em lapsos temporais mais curtos.

Outro argumento de reforço a essa assertiva é a constatação de que a atribuição de competência para fixação dos graus de risco ao Executivo pelo Legislativo deu-se unicamente por motivos de celeridade, vale dizer, o enquadramento nos graus de risco por ato do Executivo tem em conta a necessidade de que o Poder Público acompanhe os progressos na área de segurança do trabalho e tome em consideração as peculiaridades pertinentes. Não foi outra a conclusão do Supremo Tribunal Federal no RE 343.446/SC, caso da relatoria do Exmo. Sr. Min. Carlos Velloso em que se tratou justamente do Seguro de Acidentes de Trabalho - SAT:

Em certos casos, entretanto, a aplicação da lei, no caso concreto, exige a aferição de dados e elementos. Nesses casos, a lei, fixando parâmetros e padrões, comete ao regulamento essa aferição.

[...]

No caso, o § 3º do art. 22 da Lei 8.212/91, estabeleceu que o Ministério do Trabalho e da Prev. Social “poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.” Da leitura conjugada do inc. II, alíneas **a**, **b** e **c**, do art. 22, com o § 3º, do mesmo artigo, vê-se que a norma primária, fixando a alíquota, delegou ao regulamento alterar, com base em estatística, o enquadramento referido nas mencionadas alíneas. **A norma primária, pois, fixou os padrões e, para sua boa aplicação em concreto, cometeu ao regulamento as atribuições mencionadas.** (negrito acrescentado)

Bem, sintetizando: não pode o Estado decidir não realizar as inspeções e manter *ad aeternum* o enquadramento originariamente feito com base no Anexo V do Decreto n. 3.048/99 - em prejuízo da realidade fática e sob pena de deixar o nível da discricionariedade para ingressar no nível da arbitrariedade -, como se o § 3º do art. 22 da Lei n. 8.212/91 lhe conferisse tal poder - até porque uma interpretação nesse sentido equivaleria à negação da efetividade deste artigo.

A partir do momento em que opta pela inércia não autorizada legalmente, a Administração Pública se sujeita ao controle do Judiciário da mesma forma que estão sujeitas todas as demais omissões ilegais do Poder Público, tais como aquelas que dizem respeito à consecução de políticas públicas (v., p. ex., STF, AgR no RE 410.715/SP, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJU 3.2.2006).

Contudo, ainda que não seja, em meu entender, a discricionariedade da ação estatal a razão para tanto, penso que é caso de se negar provimento ao recurso especial porque, nestes autos, o pedido da recorrente (tal como formulado na inicial) é que o Judiciário autorize seu reenquadramento na faixa de risco de acidente leve *independentemente* da realização de perícia *por parte da Administração Pública* e, isso, de fato, significaria malversação do princípio da separação dos Poderes e do próprio comando insculpido no art. 22, § 3º, da Lei n. 8.212/91.

O limite máximo de intervenção judicial, *in casu*, seria, como sustentei acima, o reconhecimento da inexistência de discricionariedade acerca da realização da inspeção - em razão da longa inércia administrativa - e a determinação para que fosse tomada tal medida pela Administração imediatamente.

JURISPRUDÊNCIA

Assim sendo, acompanho o relator por outros fundamentos,
NEGANDO PROVIMENTO ao recurso especial.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2007/0252442-5

REsp 1000302/RS

Números Origem: 200504010562525 200571000186055
200604000239631

PAUTA: 12/05/2009

JULGADO: 12/05/2009

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

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 : DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE
PETRÓLEO IPIRANGA SA.

ADVOGADO : ÂNGELA PAES DE BARROS DI FRANCO E
OUTRO(S)

RECORRIDO : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO
SOCIAL - INSS

ADVOGADO : SOLANGE DIAS CAMPOS PREUSSLER

ASSUNTO: Tributário - Contribuição - Social - Previdenciária - SAT - Seguro de Acidente do Trabalho

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Proseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando o Sr. Ministro-Relator, embora por outros fundamentos, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.”

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques (voto-vista) e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 12 de maio de 2009

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 27/05/2009).

**EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA MEDIANTE
CARTA DE FIANÇA BANCÁRIA. LEVANTAMENTO.
NECESSIDADE DO TRÂNSITO EM JULGADO.**

**RECURSO ESPECIAL N. 1.033.545 - RJ
(2008/0038423-9)**

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE : ESTADO DO RIO DE JANEIRO
ADVOGADO : FLÁVIO GUIMARÃES GONÇALVES
**RECORRIDO : ICOLUB INDUSTRIA DE
LUBRIFICANTES S.A**
**ADVOGADA : EUNYCE PORCHAT SECCO FAVERET
E OUTRO(S)**

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. LEI N.º 6.830/80. EMBARGOS À EXECUÇÃO. IMPROCEDENTE. FIANÇA BANCÁRIA. LEVANTAMENTO. CONDICIONADA AO TRÂNSITO EM JULGADO. EQUIPARAÇÃO. DEPÓSITO BANCÁRIO. TRATAMENTO SEMELHANTE PELO LEGISLADOR E JURISPRUDÊNCIA. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O levantamento da fiança bancária oferecida como garantia da execução fiscal fica condicionado ao trânsito em julgado da respectiva ação.

2. A leitura sistemática da Lei n.º 6.830/80 aponta que o legislador equiparou a fiança bancária ao depósito judicial como forma de garantia da execução, conforme se depreende dos dispostos dos

artigos 9º, § 3º e 15, da LEF, por isso que são institutos de liquidação célere e que trazem segurança para satisfação ao interesse do credor.

3. O levantamento de depósito judicial em dinheiro depende do trânsito em julgado da sentença, nos termos do art. 32, § 2º, daquele dispositivo normativo. Precedentes: *REsp 543442/PI, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ 21/06/2004; EREsp 479.725/BA, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 26/09/2005.*

4. À luz do princípio *ubi eadem ratio ibi eadem dispositio*, a equiparação dos institutos - depósito judicial e fiança bancária - pelo legislador e pela própria jurisprudência deste e. Superior Tribunal de Justiça impõe tratamento semelhante, o que vale dizer que a execução da fiança bancária oferecida como garantia da execução fiscal também fica condicionado ao trânsito em julgado da ação satisfativa.

5. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

6. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

7. Recurso especial desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino

Zavascki, Denise Arruda e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Assistiu ao julgamento a Dra. LETICIA DE SANTIS MENDES DE FARIAS MELLO, pela parte RECORRIDA: ICOLUB INDÚSTRIA DE LUBRIFICANTES S.A.

Brasília (DF), 28 de abril de 2009 (Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

RECURSO ESPECIAL N. 1.033.545 - RJ
(2008/0038423-9)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto pelo ESTADO DO RIO DE JANEIRO, com fulcro no art. 105, III, “a”, do permissivo constitucional, em face do acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, assim ementado:

“Constitucional e Tributário. Agravo Inominado interposto contra decisão monocrática que, na forma do art. 557, § 1º-A, do CPC, deu provimento a Agravo de Instrumento. Autorização para a Fazenda Pública promover a liquidação da carta de fiança bancária garantidora do Juízo, para oferta de Embargos. Execução fiscal, cujo procedimento é delineado pela Lei n.º 6.830/80, que foi recepcionada pela CFRB/88. Previsão da devolução do depósito judicial, após o trânsito em julgado da decisão. Recurso conhecido e provido”.

Noticiam os autos que ICOLUB INDÚSTRIA DE LUBRICANTES S.A. opôs embargos à execução fiscal, com o oferecimento de carta de fiança para garantia do juízo, ajuizada pelo Estado do Rio de Janeiro.

Os embargos foram opostos em 29.10.2003, conforme notícia a própria recorrida (fls. 42).

Os embargos foram julgados improcedentes, razão pelo qual o Estado do Rio de Janeiro requereu a liquidação dos valores garantidos pela carta de fiança, para levantamento.

O juízo de primeira instância negou provimento ao pedido formulado, razão pelo qual foi interposto agravo de instrumento pelo Estado do Rio de Janeiro.

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em sede de agravo regimental, negou provimento ao agravo de instrumento interposto, sob o fundamento de que a liquidação e o respectivo levantamento somente seria deferido após o trânsito em julgado da sentença, a teor do art. 32, § 2º, da Lei 6.830/80, nos termos da ementa supra destacada.

Em seu apelo nobre, aponta a recorrente violação aos arts. 535, II, 585, VII e 587, ambos do CPC. Aduz, em síntese:

a) a jurisprudência é pacífica acerca da definitividade da execução fiscal relativa a embargos à execução onde foi proferida sentença de improcedência do pedido inicial;

b) a lei processual é clara ao prever que é definitiva a execução fundada em título extrajudicial quando pendente recurso contra sentença de improcedência em embargos, no caso de ter sido recebida com efeito devolutivo, o que efetivamente ocorreu na questão em exame;

c) aplicação da Súmula 317, do STJ.

Foram ofertadas contra-razões ao apelo nobre (fls. 143143/156).

O recurso especial recebeu o crivo de admissibilidade na instância de origem.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL N. 1.033.545 - RJ
(2008/0038423-9)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. LEI N.º 6.830/80. EMBARGOS À EXECUÇÃO. IMPROCEDENTE. FIANÇA BANCÁRIA. LEVANTAMENTO. CONDICIONADA AO TRÂNSITO EM JULGADO. EQUIPARAÇÃO. DEPÓSITO BANCÁRIO. TRATAMENTO SEMELHANTE PELO LEGISLADOR E JURISPRUDÊNCIA. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O levantamento da fiança bancária oferecida como garantia da execução fiscal fica condicionado ao trânsito em julgado da respectiva ação.

2. A leitura sistemática da Lei n.º 6.830/80 aponta que o legislador equiparou a fiança bancária ao depósito judicial como forma de garantia da execução, conforme se depreende dos dispostos dos artigos 9º, § 3º e 15, da LEF, por isso que são institutos de liquidação célere e que trazem segurança para satisfação ao interesse do credor.

3. O levantamento de depósito judicial em dinheiro depende do trânsito em julgado da sentença, nos termos do art. 32, § 2º, daquele dispositivo normativo. Precedentes: *REsp 543442/PI, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ 21/06/2004; EREsp 479.725/BA, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 26/09/2005.*

4. À luz do princípio *ubi eadem ratio ibi eadem dispositio*, a equiparação dos institutos - depósito judicial e fiança bancária - pelo legislador e pela própria jurisprudência deste e. Superior

Tribunal de Justiça impõe tratamento semelhante, o que vale dizer que a execução da fiança bancária oferecida como garantia da execução fiscal também fica condicionado ao trânsito em julgado da ação satisfativa.

5. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

6. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

7. Recurso especial desprovido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, conheço do recurso especial, porquanto devidamente prequestionada a matéria de lei federal nele ventilada.

Cinge-se a controvérsia acerca da possibilidade de levantamento do valor oferecimento por meio de fiança bancária, quando julgados improcedentes os embargos a execução.

Verifica-se que não restou configurada a violação do art. 535 do CPC, uma vez que o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos. Neste sentido, os seguintes precedentes da Corte:

“AÇÃO DE DEPÓSITO. BENS FUNGÍVEIS. ARMAZÉM GERAL. GUARDA E CONSERVAÇÃO. ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO. PRISÃO CIVIL. CABIMENTO. ORIENTAÇÃO DA

TURMA. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PROCESSO EXTINTO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO. APLICAÇÃO DO § 4º DO ART. 20, CPC. EQUIDADE. RECURSO DO BANCO PROVIDO. RECURSO DO RÉU DESACOLHIDO.

(...)

III - Não padece de fundamentação o acórdão que examina suficientemente todos os pontos suscitados pela parte interessada em seu recurso. E não viola o art. 535-II o aresto que rejeita os embargos de declaração quando a matéria tida como omissa já foi objeto de exame no acórdão embargado.

(...)” (REsp 396.699/RS, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, DJ 15/04/2002)

Preliminarmente, é cediço que a execução fiscal para a cobrança da dívida ativa da União, Estados e Distrito Federal será processada por norma especial e subsidiariamente pelo Código de Processo Civil, a teor do art. 1º, da Lei de Execução Fiscal, *verbis*:

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Pela leitura sistemática da Lei n.º 6.830/80, verifica-se que o legislador equiparou a fiança bancária ao depósito judicial como forma de garantia da execução, conforme se depreende dos dispostos dos artigos 9º, § 3º e 15, da LEF, *verbis*:

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

§ 3º - *A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro ou fiança bancária, produz os mesmos efeitos da penhora.*

Art. 15 - Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz:

I - ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária; e

Isto porque, são institutos de liquidação célere e que trazem segurança para satisfação do interesse do credor.

Essa também é a interpretação dada por este e. STJ, conforme se depreende dos seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ARREMATACÃO EMBARGADA. SUBSTITUIÇÃO DO PAGAMENTO EM DINHEIRO POR FIANÇA BANCÁRIA. APLICAÇÃO ANALÓGICA DO ARTIGO 15, I DA LEI N. 6.830/80. POSSIBILIDADE.

1. *“O art. 15, I, da Lei 6.830/80 confere à fiança bancária o mesmo status do depósito em dinheiro, para efeitos de substituição de penhora, sendo, portanto, instrumento suficiente para garantia do executivo fiscal”. (REsp 660.288/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 10.10.05).*

2. *Somente a Fazenda Pública ou o executado poderão requerer a substituição da penhora, mas nunca o depositário (art. 15, I da LEF).*

3. *Possuindo o mesmo status que o dinheiro, quando embargada a arrematação, sem imissão na posse do bem, deve-se permitir que a fiança bancária possa substituir a exigência do depósito em dinheiro, por aplicação analógica do art. 15, I da LEF.*

4. *Recurso especial improvido.*

(REsp 643097/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/04/2006, DJ 18/04/2006 p. 190)

Destarte, em se tratando de levantamento de depósito judicial em dinheiro, a LEF é expressa no sentido de que este ocorrerá após o trânsito em julgado da sentença, nos termos do art. 32, § 2º, daquele dispositivo normativo, *verbis*:

Art. 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:

§ 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.

À guisa de exemplo, os seguintes precedentes do e. STJ:

TRIBUTÁRIO – DEPÓSITO JUDICIAL (ART. 151, II, E 56, IV, DO CTN) – LEVANTAMENTO.

1. Os depósitos cautelares relacionados com as ações ordinárias para suspensão da exigibilidade dos créditos tributários só podem ser levantados após o trânsito em julgado.

2. Quando a suspensividade decorre de liminar em mandado de segurança, sendo o depósito mera faculdade do contribuinte, o levantamento pode ser autorizado a qualquer tempo.

3. Hipótese em que o depósito foi feito em função de ação ordinária.

4. Recurso especial improvido.

(REsp 543442/PI, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/12/2003, DJ 21/06/2004 p. 199)

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. AFRMM. DEPÓSITO. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM APRECIÇÃO DO MÉRITO. DEPÓSITO. LEVANTAMENTO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS.

1. *Em exame embargos de divergência opostos para se definir se é ou não possível o levantamento do depósito efetuado para os fins do artigo 151, II do Código Tributário Nacional nos casos em que o processo é extinto sem julgamento de mérito em face da ilegitimidade passiva da autoridade apontada como coatora. A Fazenda embargante aponta a divergência entre o acórdão embargado da relatoria do Ministro Francisco Peçanha Martins integrante da 2ª Turma e acórdão prolatado pelo Ministro Garcia Vieira da 1ª Turma. Divergência devidamente demonstrada, foram admitidos os embargos para julgamento de mérito. Sem impugnação.*

2. *Conforme assinala o aresto paradigma: “O depósito efetuado para suspender a exigibilidade do crédito tributário é feito também em garantia da Fazenda e só pode ser levantado após sentença final transitada em julgado se favorável ao contribuinte”. O artigo 32 da Lei n.º 6830 de 22. 09. 1980 estabelece como requisito para levantamento do depósito judicial o trânsito em julgado da decisão.*

O aguardo do trânsito em julgado da decisão para possibilitar o levantamento do depósito judicial está fulcrado na possibilidade de conversão em renda em favor da Fazenda Nacional.

3. *O cumprimento da obrigação tributária só pode ser excluída por força de lei ou suspensão de acordo com o que determina o art. 151 do CTN. Fora desse contexto o contribuinte está obrigado a recolher o tributo. No caso de o devedor pretender discutir a obrigação tributária em juízo, permite a lei que faça o depósito integral da quantia devida para que seja suspensa a exigibilidade. Se a ação intentada, por qualquer motivo, resultar sem êxito, deve o depósito ser convertido em renda da Fazenda Pública. É essa a interpretação que deve prevalecer. O depósito é simples garantia impeditiva do fisco para agilizar a cobrança judicial da dívida, em face da instauração em juízo de litígio sobre a legalidade da sua exigência.*

JURISPRUDÊNCIA

Extinto o processo sem exame do mérito contra o contribuinte, têm-se uma decisão desfavorável. O passo seguinte, após o trânsito em julgado, é o recolhimento do tributo.

4. Embargos de divergência providos.

(REsp 479.725/BA, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/05/2005, DJ 26/09/2005 p. 166)

Consectariamente, à luz do princípio *ubi eadem ratio ibi eadem dispositio*, a equiparação dos institutos - depósito judicial e fiança bancária - pelo legislador e pela própria jurisprudência deste e. Superior Tribunal de Justiça impõe tratamento semelhante, o que vale dizer que o levantamento da fiança bancária oferecida como garantia da execução fiscal também fica condicionado ao trânsito em julgado da respectiva ação.

Ex positis, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2008/0038423-9

REsp 1033545/RJ

Números Origem: 20030210116013 200700208034
200713520363 80342007

PAUTA: 03/03/2009

JULGADO: 03/03/2009

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra DENISE ARRUDA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr.

Secretária

Bela. MARIA DO SOCORRO MELO

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : ESTADO DO RIO DE JANEIRO
ADVOGADO : FLÁVIO GUIMARÃES GONÇALVES
RECORRIDO : ICOLUB INDÚSTRIA DE
LUBRIFICANTES S.A
ADVOGADA : EUNYCE PORCHAT SECCO FAVERET E
OUTRO(S)

ASSUNTO: Tributário - ICMS - Imposto Sobre Circulação
de Mercadorias e Serviços

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o
processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a se-
guinte decisão:

“Retirado de Pauta por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-
Relator(a).”

Brasília, 03 de março de 2009

MARIA DO SOCORRO MELO

Secretária

JURISPRUDÊNCIA

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2008/0038423-9

REsp 1033545/RJ

Números Origem: 20030210116013 200700208034
200713520363 80342007

PAUTA: 28/04/2009

JULGADO: 28/04/2009

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra DENISE ARRUDA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. RAQUEL ELIAS FERREIRA DODGE

Secretária

Bela. MARIA DO SOCORRO MELO

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : ESTADO DO RIO DE JANEIRO
ADVOGADO : FLÁVIO GUIMARÃES GONÇALVES
RECORRIDO : ICOLUB INDÚSTRIA DE LUBRIFICANTES
S.A
ADVOGADA : EUNYCE PORCHAT SECCO FAVERET
E OUTRO(S)

ASSUNTO: Tributário - ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

SUSTENTAÇÃO ORAL

Assistiu ao julgamento a Dra. LETICIA DE SANTIS MENDES DE FARIAS MELLO, pela parte RECORRIDA: ICOLUB INDÚSTRIA DE LUBRIFICANTES S.A.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília, 28 de abril de 2009

MARIA DO SOCORRO MELO

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 28/05/2009).

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. NATUREZA DE DIVIDENDOS. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

**AgRg no RECURSO ESPECIAL N. 1.100.210 - RS
(2008/0235346-7)**

RELATOR : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
AGRAVANTE : **DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO IPIRANGA SA E OUTRO**
ADVOGADOS : **JOSÉ ARNALDO DA FONSECA FILHO E OUTRO(S)**
MÁRCIO DIAS SOARES E OUTRO(S)
AGRAVADO : **FAZENDA NACIONAL**
PROCURADOR : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL E OUTRO(S)**

EMENTA

ANDADO DE SEGURANÇA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. NATUREZA DE DIVIDENDOS. IMPOSSIBILIDADE. ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ART. 111 DO CTN. SÚMULA N. 211/STJ. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

I - Discute-se, nos presentes autos, a incidência na base de cálculo do PIS e da COFINS dos juros sobre capital próprio (JCP), com base no Decreto n. 5.164/2004, o qual reduziu a zero a alíquota das referidas contribuições, excluindo as receitas decorrentes dos JCP e de operações de *hedge*.

II - Os juros sobre capital próprio não possuem natureza de lucro ou dividendo, mas de receita financeira.

III - De acordo com a Lei n. 9.249/95, apresentam-se os juros sobre capital próprio como uma faculdade à pessoa jurídica, que pode fazer valer de seu creditamento sem que ocorra o efetivo pagamento de maneira imediata, aproveitando-se da capitalização durante esse tempo. Além do mais, ao contrário dos dividendos, os JCP dizem respeito ao patrimônio líquido da empresa, o que permite que sejam creditados de acordo com os lucros e reservas acumulados.

IV - As normas instituidoras de isenção (art. 111 do CTN), por preverem exceções ao exercício de competência tributária, estão sujeitas à regra de hermenêutica que determina a interpretação restritiva, dado à sua natureza. Não prevista, expressamente, a hipótese de exclusão dos juros de capital próprio da base de cálculo do PIS e da COFINS, pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, incabível fazê-lo por analogia.

V - Inexistente o prequestionamento, mesmo que implícito, com relação aos arts. 591 do Código Civil, 4º, 99 e 110 do CTN e 2º e 3º da Lei n. 9.718/98, apontados como violados nas razões do recurso especial, sendo aplicável, à espécie, a Súmula n. 211 do STJ, porquanto, a despeito de os agravantes terem oposto embargos de declaração na origem, as matérias insertas nos referidos dispositivos não foram abordadas pela Corte de origem.

VI - Agravo regimental improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki, Denise Arruda (Presidente) e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 16 de abril de 2009 (Data do Julgamento)

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

Relator

AgRg no RECURSO ESPECIAL N. 1.100.210 - RS
(2008/0235346-7)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO : Trata-se de agravo regimental interposto por DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO IPIRANGA S/A e OUTRO, contra decisão de fls. 473/477.

Na oportunidade, neguei seguimento ao recurso especial, por entender não ter havido prequestionamento dos arts. 591 do Código Civil, 4º, 99 e 110 do CTN e 2º e 3º da Lei n. 9.718/98. Decidi, ainda, que incidente o PIS e a COFINS sobre os juros sobre capital próprio.

Sustentam os agravantes que opuseram embargos de declaração na origem, os quais restaram acolhidos para fins de prequestionamento dos citados arts. 591 do Código Civil, 4º, 99 e 110 do CTN e 2º e 3º da Lei n. 9.718/98. Afirmam que inexistente jurisprudência dominante deste Sodalício sobre o tema em debate, o que impossibilita o julgamento do recurso pela via monocrática, restando inaplicáveis, assim, os arts. 557, *caput*, do Código de Processo Civil c/c o artigo 34, inciso XVIII, do RI/STJ e o artigo 38 da Lei n. 8.038/90. Por fim, alegam ser incabível a incidência do PIS e da COFINS sobre os juros sobre capital próprio.

É o relatório.

Em mesa, para julgamento.

AgRg no RECURSO ESPECIAL N. 1.100.210 - RS
(2008/0235346-7)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO (RELATOR): Tenho que o presente agravo não merece prosperar.

A princípio, quanto aos artigos 591 do Código Civil, 4º, 99 e 110 do CTN e 2º e 3º da Lei n. 9.718/98, verifica-se que as matérias neles insertas não foram objeto de debate no v. acórdão hostilizado e, embora opostos embargos de declaração para suprir a omissão e ventilar as questões federais, esses foram acolhidos, mas sem que tivesse havido a discussão acerca das matérias insertas nos referidos artigos.

Assim, de acordo com a iterativa jurisprudência deste Tribunal, deveria ter sido interposto o recurso especial por ofensa ao artigo 535, inciso II, do Código de Processo Civil, ou seja, contra a omissão verificada e não para discutir as matérias que se pretendia prequestionar, não havendo, pois, como apreciar tais assuntos, sob pena de supressão de instância. Portanto, incide, na espécie, a Súmula n. 211 deste Tribunal.

No mais, discute-se, nos presentes autos, a incidência na base de cálculo do PIS e da COFINS dos juros sobre capital próprio (JCP), com base no Decreto n. 5.164/2004, o qual reduziu a zero a alíquota das referidas contribuições, excluindo as receitas decorrentes dos JCP e de operações de *hedge*.

Nesse sentido, confira-se o texto do art. 1º da citada norma legal, *verbis*:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.”

*Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de **hedge**.”*

Sendo assim, entende o Fisco justificada a tributação dos juros sobre capital próprio pelo PIS e pela COFINS, previstos, respectivamente, de acordo com as previsões contidas nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por meio do art. 9º, *caput*, da Lei n. 9.249/95, à pessoa jurídica é dado deduzir, da apuração do lucro real, os juros pagos aos sócios e aos acionistas a título de remuneração sobre capital próprio, prevendo em seu § 1º que o pagamento dos JCP fica condicionado à existência de lucro. Nesse sentido, confirmam-se os referidos dispositivos legais, *litteris*:

“Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.”

Os juros sobre capital próprio, criados pela Lei n. 4.506/64, vêm recebendo a denominação de receita financeira, de acordo com o que prevê a Instrução Normativa n. 11/96, em seu artigo 29:

“Juros Sobre Capital Próprio

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observando o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados

individualmente ao titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

(...)

§ 4º Os juros a que se refere este artigo, inclusive quando exercida a opção de que trata o § 1º ou quando imputados aos dividendos, auferidos por beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no:

a) – lucro real, serão registrados em conta de receita financeira e integrarão lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro;

(...)”

Com isso, para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se o contribuinte for tributado pelo regime do lucro real, os juros sobre capital próprio devem ser registrados contabilmente como receita financeira.

Segundo os recorrentes, os juros sobre capital próprio teriam natureza de lucro/dividendo, o que permitiria a isenção do pagamento do PIS e da COFINS, de acordo com as previsões dos arts. 1º, § 3º, inciso V, alínea “b”, da Lei n. 10.637/2002 e 1º, § 3º, inciso V, alínea “b”, da Lei n. 10.833/2003, que assim preveem, respectivamente, *litteris*:

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

V - referentes a:

(...)

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.”

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

V - referentes a:

(...)

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.”

No entanto, conforme exposto alhures, os juros sobre capital próprio se caracterizam como receita financeira, não possuindo natureza de lucro ou de dividendo.

Os dividendos têm previsão na Lei n. 6.404/76, em que se determina a obrigatoriedade de sua distribuição mínima, por meio da remuneração em dinheiro dos sócios/acionistas em razão da aplicação de seu capital, estabelecendo-se condições para as sociedades abertas para a constituição e destinação daqueles recursos. Ainda, os dividendos estão condicionados ao desempenho da empresa no respectivo exercício social.

Contudo, os juros sobre capital próprio, de acordo com a Lei n. 9.249/95, apresentam-se como uma faculdade à pessoa jurídica, que pode fazer valer de seu creditamento sem que ocorra o efetivo pagamento de maneira imediata, aproveitando-se da capitalização durante esse tempo. Além do mais, ao contrário dos dividendos, os JCP dizem respeito ao patrimônio líquido da empresa, o que permite que sejam creditados de acordo com os lucros e reservas acumulados.

Mesmo no caso da imputação dos juros sobre capital próprio aos dividendos obrigatórios, conforme previsão do § 7º, do art. 9º, da Lei n. 9.249/95 e 202 da Lei n. 6.404/76, haverá incidência do imposto de renda na fonte, sendo caracterizados os JCP como despesas financeiras.

Ademais, as normas instituidoras de isenção (art. 111 do CTN), por preverem exceções ao exercício de competência tributária, estão sujeitas à regra de hermenêutica que determina a interpretação restritiva, dada à sua natureza.

Sendo assim, não prevista, expressamente, a hipótese de exclusão dos juros de capital próprio da base de cálculo do PIS e da COFINS, pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, incabível fazê-lo por analogia.

Acerca do tema, este Sodalício já se manifestou, conforme se pode depreender dos seguintes julgados, *litteris*:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS/COFINS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

1. Incide PIS e Cofins sobre juros calculados sobre capital próprio. Precedente da Primeira Turma: REsp 921.269/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 14/06/2007.

2. Os juros sobre capital próprio, na vigência das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, integram a base de cálculo do PIS/Cofins.

3. Não incide PIS/Cofins sobre juros computados sobre capital próprio no período compreendido entre a vigência da Lei 9.718/98 até a entrada em vigor das Leis 10.637/02 e 10.833/03, em face de ter o STF declarado inconstitucional o § 1º do art. 3º da primeira lei mencionada (RE 357.950-9).

4. No referido período, a base de cálculo do PIS e da Cofins ficou estabelecida como sendo receita bruta ou faturamento decorrente “quer de renda de mercadoria, quer de venda de mercadorias e serviços, quer de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa” (RE 357.950-9).

5. Recursos especiais da empresa e da União Federal não-providos” (REsp n. 1.018.013/SC, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJe de 28/04/2008).

“MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. NATUREZA DE DIVIDENDOS. IMPOSSIBILIDADE. ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ART. 111 DO CTN. OMISSÃO QUANTO A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

I - Incabível a análise de omissão quanto à análise de dispositivo constitucional, em razão da falta de interesse da parte, eis que suficiente a oposição de embargos declaratórios para ensejar o prequestio-

namento na via do recurso extraordinário. Precedente: AgRg no Ag n. 799.362/RS, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJ de 05/03/07.

II - Discute-se, nos presentes autos, a incidência na base de cálculo do PIS e da COFINS dos juros sobre capital próprio (JCP), com base no Decreto n. 5.164/2004, o qual reduziu a zero a alíquota das referidas contribuições, excluindo as receitas decorrentes dos JCP e de operações de hedge.

III - Os juros sobre capital próprio não possuem natureza de lucro ou dividendo, mas de receita financeira.

IV - De acordo com a Lei n. 9.249/95, apresentam-se os juros sobre capital próprio como uma faculdade à pessoa jurídica, que pode fazer valer de seu creditamento sem que ocorra o efetivo pagamento de maneira imediata, aproveitando-se da capitalização durante esse tempo. Além do mais, ao contrário dos dividendos, os JCP dizem respeito ao patrimônio líquido da empresa, o que permite que sejam creditados de acordo com os lucros e reservas acumulados.

V - As normas instituidoras de isenção (art. 111 do CTN), por preverem exceções ao exercício de competência tributária, estão sujeitas à regra de hermenêutica que determina a interpretação restritiva, dada à sua natureza. Não prevista, expressamente, a hipótese de exclusão dos juros de capital próprio da base de cálculo do PIS e da COFINS, pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, incabível fazê-lo por analogia.

VI - Recurso especial improvido” (REsp n. 921.269/RS, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ de 14/06/2007, p. 272; RDDT vol. 144, p. 119).

Por derradeiro, em relação ao julgamento por decisão monocrática, observo que a decisão proferida em sede de agravo interno possui efeito substitutivo, tomando o lugar daquela proferida monocraticamente.

Nesse sentido os seguintes precedentes, *in verbis*:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADES COOPERATIVAS. PIS/COFINS. MP N. 1.858/99. ALEGADO ERRO MATERIAL NO RESULTADO DE JULGAMENTO. NÃO-OCORRÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO POR UNANIMIDADE. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO.

A controvérsia acerca da aplicabilidade do artigo 557, § 1º, do Código Processo Civil, embora consista no mérito do agravo interno, é questão preliminar à viabilidade do recurso especial. Ademais, a discussão resta prejudicada diante da devolução do exame do próprio especial e do efeito substitutivo do agravo regimental em relação à decisão monocrática.

A despeito do modo de pensar isolado do ilustre Ministro Peçanha Martins de que o artigo 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil é inconstitucional, restou incontroverso para este Colegiado a manifesta inadmissibilidade do recurso especial em face da ausência de prequestionamento dos dispositivos legais tidos por violados e do enfoque constitucional dado pelo egrégio Tribunal a quo na apreciação da matéria.

(...)

Embargos rejeitados” (EEARES n. 447.298/RS, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ de 17/05/2004, p. 175).

“RECURSO ESPECIAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA. ARTIGO 20, PARÁGRAFO 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.180/2001. APLICABILIDADE.

1. Em havendo o órgão colegiado, em sede de agravo interno, analisado o mérito do recurso anteriormente decidido monocraticamente pelo Relator, resta prejudicada a análise de ofensa ao artigo 557, parágrafo 1º-A, do Código de Processo Civil, suscitada em sede de recurso excepcional.

(...)

6. *Recurso especial parcialmente provido*” (REsp n. 546.762/RS, Relator Ministro HAMILTON CARVALHIDO, DJ de 28/06/2004, p. 434).

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao agravo regimental.
É o meu voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

AgRg no

Número Registro: 2008/0235346-7

REsp 1100210/RS

Número Origem: 200571000186067

EM MESA

JULGADO: 16/04/2009

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidenta da Sessão

Exma. Sra. Ministra DENISE ARRUDA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. IVALDO OLÍMPIO DE LIMA

Secretária

Bela. MARIA DO SOCORRO MELO

JURISPRUDÊNCIA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE
PETRÓLEO IPIRANGA S/A E OUTRO

ADVOGADO : MÁRCIO DIAS SOARES E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA
NACIONAL E OUTRO(S)

ASSUNTO: Tributário - Contribuição - Social - Cofins/Pis -
Base de Cálculo

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PE-
TRÓLEO IPIRANGA S/A E OUTRO

ADVOGADOS : JOSÉ ARNALDO DA FONSECA FILHO E
OUTRO(S)

MÁRCIO DIAS SOARES E OUTRO(S)

AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA
NACIONAL E OUTRO(S)

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki, Denise Arruda (Presidenta) e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 16 de abril de 2009

MARIA DO SOCORRO MELO

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 27/04/2009).

DESPACHOS

MP 449/2008. VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL. INAPLICABILIDADE AOS CRÉDITOS ANTERIORES À EDIÇÃO DA MP.

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL LUIZ ANTÔNIO SOARES

AGRAVANTE: INFOGLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A

ADVOGADO: SERGIO BERMUDEZ E OUTROS

AGRAVADO: UNIÃO FEDERAL/ FAZENDA NACIONAL

ORIGEM: DÉCIMA SEGUNDA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (200951010048110)

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento interposto por INFOGLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A, em face da decisão proferida nos autos do mandado de segurança n. 2009.51.01.004811-0, que indeferiu o pedido de liminar concernente ao recebimento e processamento de sua declaração de compensação, protocolada em 30.01.09, bem como as posteriores que tiverem idêntico objeto, sem a incidência do inciso IX do § 3º do art. 74 da Lei n. 9.430, de 27.12.96, com a redação do art. 29 da Medida Provisória n. 449, de 03.12.2008. Como consequência dessa medida, pleiteou ainda, a suspensão da exigibilidade dos débitos tributários objeto de compensação até a decisão final no âmbito administrativo acerca da sua homologação. Figura como agravada a UNIÃO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL.

A agravante alega, em síntese, que: 1) em 30/01/09, ao tentar quitar seu débito de imposto de renda mediante a compensação com crédito que detinha, foi impedida de fazê-lo pelo programa eletrônico disponibilizado pela Receita Federal (PER/DCOMP), tendo, para isso, utilizado formulário de papel para realização de compensação – procedimento autorizado pela IN 900/08, art. 98, § 2º; 2) a Receita Federal, com base em interpretação ilegal da MP 449/08, irá considerar “não declarado” o seu pedido de compensação; 3) na apuração de seu imposto de renda e da CSLL, adota a sistemática do lucro real, nos termos do art. 1º da Lei n. 9.430/96; 4) a opção pelo lucro real admite duas formas distintas de apuração: real anual, com antecipações mensais e reais trimestrais; 5) a sistemática do lucro real anual com antecipações admite ainda duas formas distintas: a) por estimativa, com base na receita bruta; b) por meio de balanços ou balancetes mensais, “com base no lucro real do período em curso”; 6) a estimativa calculada sobre base presumida está prevista no art. 2º da Lei

n. 9.430/96 e pressupõe a aplicação, sobre o faturamento bruto da empresa, de determinados percentuais estabelecidos em lei; 7) é nítida a distinção entre as duas formas de cálculo dos tributos devidos, já que a forma do art. 2º da Lei 9.430/96 presume o lucro da empresa, mediante aplicação de percentuais sobre a receita bruta, enquanto a modalidade estabelecida no art. 35 da Lei n. 8.981/95 manda tomar como base o lucro real do período e não o lucro que se presume com base na receita bruta; 8) a r. decisão agravada deixou de observar que a MP n. 449/08 apenas fez referência à metodologia de cálculo por estimativa prevista no art. 2º da Lei 9.430/96, na qual o cálculo é feito de acordo com a metodologia estabelecida nos seus parágrafos 1º, 2º e 3º, ou seja, levando-se em consideração uma base presumida, que é a “receita bruta” do contribuinte; 9) não é correto afirmar, com fez a decisão agravada, que o contribuinte, ao levantar “balanços ou balancetes mensais”, permanece apurado o imposto devido com base no “lucro estimado”; 10) a forma de cálculo do art. 35 da Lei n. 8.981/95 tem por base o “lucro real do período em curso”; 11) a apuração por balancetes mensais sempre foi, por definição, o modo de apuração do lucro real, sendo o cálculo por estimativa sempre aproximado do lucro presumido; 12) a decisão agravada encontra-se equivocada, pois, ao tomar por base o resultado efetivo da empresa no período, apurado através de balancetes, o cálculo do imposto não está mais sendo realizado com base no lucro estimado, mas sim sobre o resultado efetivo da companhia; 13) é possível a adoção da metodologia do art. 35 da Lei n. 8.981/95 desde o primeiro mês do ano base (isto é, janeiro, na forma prevista no § 3º do art. 35), o que permite o recolhimento do imposto, mês a mês, com base no lucro real apurado, seja que seja necessário recorrer ao lucro estimado previsto no art. 2º da Lei n. 9.430/96; 14) não seria lógico nem razoável que o Fisco obrigasse o contribuinte a realizar pagamentos mensais sempre por estimativa, com base em

um lucro presumido, impedindo-o de apurar o seu lucro real no período, mormente porque a adoção impositiva do pagamento mensal por estimativa poderia trazer consequências que o contribuinte não está obrigado a aceitar; 15) a título de argumentação, se as duas formas de se calcular o imposto de renda pudessem ser consideradas como “estimativa”, não há dúvidas de que a única forma de imposto estimado vedada para a compensação é a do art. 2º da Lei n. 9.430/96, o qual trata da antecipação mensal calculada na presunção sobre a receita bruta; 16) a MP 449/08 em nenhum momento veda a utilização de crédito fiscal para quitar débito “de antecipação” apurado segundo o balancete mensal tratado no art. 35 da Lei n. 8.981/95; 17) a principal diferença entre os dois regimes de apuração do IRPJ e da CSLL reside possivelmente, no fato de que o contribuinte que segue a metodologia do art. 2º da Lei n. 9.430/96 está dispensado de levantar balanços mensais, o que lhe permite reduzir suas despesas administrativas; 18) ao seguir a metodologia do art. 35 da Lei n. 8.981/95, o contribuinte está obrigado a levantar os balanços mensais, como determina o próprio dispositivo; 19) na metodologia do art. 2º da Lei n. 9.430/96, apura-se a receita bruta do contribuinte auferida no mês e sobre ela aplicam-se percentuais fixados em lei sobre o valor da receita, chegando-se ao lucro estimado e sobre este lucro aplica-se a alíquota do IRPJ e da CSLL; 20) há no caso uma verdadeira presunção do lucro com base na receita bruta auferida, independentemente das despesas efetivamente ocorridas no período, sendo que o contribuinte que adota essa forma de cálculo fica dispensado de levantar balancetes mensais, sendo, entretanto, necessário, ao final do exercício, a apresentação de uma declaração de ajuste, para que seja feita a real apuração do IRPJ e da CSLL devidos, com base nas edições e deduções previstas na lei (exigência do § 3º do art. 2º da Lei n. 9.430/96), o que se apura com base no balanço da empresa; 21) na hipótese do art. 35 da

Lei n. 8.981/95 não há presunção do lucro, mas sim, uma efetiva apuração do lucro real acumulado até o mês corrente; 22) o contribuinte fará a cada mês, com base em balanço ou balancete, o cálculo consolidado e acumulado, de forma que o montante apurado será sempre o efetivamente devido até aquele momento, não havendo ajuste a ser feito ao final do exercício, em dezembro, uma vez que a apuração do mês já terá consolidado o resultado efetivo da empresa ao longo do ano; 23) pelo regime de antecipação mensal via balancetes de suspensão e redução, o contribuinte apura o imposto efetivamente devido até o mês corrente; 24) no caso de estimativa mensal, a apuração do IRPJ e da CSLL se faz por estimativa mensal, tendo em vista que nesse caso não há apuração do imposto efetivamente devido até determinado mês, mas, sim, uma operação simplificada de recolhimento com base em presunção de lucro fixo com base na receita bruta; devendo, ao final do exercício, ser apresentada declaração de ajuste, para que sejam efetivamente apurados o imposto e a contribuição devidos no ano-calendário (com base nas despesas, adições e deduções legais); 25) o contribuinte que opta pela apuração com base no art. 2º da Lei n. 9.430/96 está sujeito ao pagamento de juros, calculados com base na taxa SELIC, sobre a diferença existente, em favor do Fisco, entre os pagamentos por estimativa e o lucro real apurado no final do exercício em 31 de dezembro de cada ano; 26) a partir da edição da MP 449/08, ficou vedada a compensação de débitos de estimativa de IRPJ e CSLL prevista no art. 2º da Lei n. 9.430/96, ou seja, esse dispositivo legal faz menção apenas ao imposto de renda e contribuição social calculados em bases presumidas, o que não é seu caso, que opta pela apuração com base em balancetes, na forma do art. 35 da Lei n. 8.981/95; 27) se na norma pretendesse vedar também a compensação dos débitos de IRPJ e CSLL apurados, com base no lucro real, na forma do art. 35 da Lei n. 9.530/96, pois os dois regimes são absolutamente distintos;

28) a Declaração de Compensação que apresentou por pretender a quitação de débito de IRPJ de dezembro de 2008, apurado no regime de balancetes de suspensão e redução, não está vedada pelo inciso IX do § 3º do art. 74 da Lei n. 9.430/96, inserido pela MP 449/08; 29) além da MP 449/08 não ser aplicável à compensação realizada pela impetrante (débito de IRPJ e CSLL apurado por balancete na forma do art. 35 da Lei n. 8.981/95), há outra razão para afastar sua aplicação ao caso, tendo em vista a impossibilidade de aplicação da vedação irretroatividade das leis; 30) o entendimento adotado atualmente pelo STJ é no sentido de deve valer a lei vigente na data do nascimento do crédito tributário compensável pelo contribuinte, ou seja, nascido o crédito deve-se admitir sua compensação com base na sistemática vigente à época de seu nascimento, ainda que, no momento do encontro de contas, outra sistemática já esteve vigente; 31) a partir do momento em que nasce o crédito em favor do contribuinte, constituído está o direito de compensá-lo, de acordo com as regras então vigentes, sendo que qualquer restrição criada pela legislação posterior fere o direito adquirido do contribuinte, uma vez eu o direito a compensar com as facilidades da legislação anterior já estava incorporado ao seu patrimônio jurídico; 32) a Empresa Jornalística Diário de São Paulo S/A, sua antiga denominação social, incorporou, em 31/12/2008, o Infoglobo Comunicações S/A, a tendo sucedido em direitos e obrigações, inclusive tributárias, conforme determinam o art. 227 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/76) e o art. 132 do Código Tributário Nacional; 33) a empresa incorporada (Infoglobo Comunicações S/A) apurou para o ano-calendário de 2008 saldos negativos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, constituídos pelo pagamento em excesso desses tributos, na ordem de R\$ 40 milhões; 34) por força de incorporação, passou a ser titular desses créditos, que, desde 01.01.2009, já po-

deriam ser utilizados para fins de compensação com débitos fiscais administrados pela Receita Federal do Brasil, nos termos autorizados pelo art. 74 da Lei n. 9.430/96; 35) utilizou em sua compensação efetuada em 30/01/2009 créditos decorrentes do saldo negativo apurados por sua sucedida, ao longo do ano-calendário de 2008; 36) a MP 449/08, que pretendeu criar a restrição à compensação de débitos de estimativa de IRPJ e CSLL, foi editada apenas em 04/12/08, ou seja, quando já estava em curso a composição do saldo negativo compensado; 37) considerando que os créditos de que ora se trata foram adquiridos em um momento anterior a vigência da MP em questão, não há como impedir que a impetrante utilize esses valores para extinguir os débitos devidos a título de pagamentos mensais de IRPJ e de CSLL, com base em balancetes mensais, mesmo que futuros; 38) em que pese a apuração anual do IRPJ e da CSLL, a MP 449/08 não poderá afetar a parcela do saldo negativo das exações referidas, formada pelos recolhimentos antecipados no ano-calendário de 2008, mesmo que ainda não veiculados em declaração fiscal (DIPJ), tendo em vista que as antecipações dos tributos devidos se deram anteriormente à vigência da citada MP, constituindo direito adquirido do contribuinte à parcela do crédito formado sobre as citadas antecipações.

É o relatório. Passo a decidir.

A pretensão da agravante reside no recebimento e processamento do pedido de compensação protocolizado em 30.01.2009, bem como seus futuros pedidos que tenham por objeto a compensação de débitos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurado sob a forma de antecipação mensal (suspensão redução), afastamento, dessa forma, a incidência do inciso IX do § 3º art. 74 da Lei 9.430,

de 27.12.96, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 29 da Medida Provisória n. 449/08. Pleiteia, ainda, que os débitos de IRPJ e CSLL sejam mantidos suspensos enquanto não houver decisão definitiva na esfera administrativa sobre a compensação declarada, abrindo-se ao contribuinte o direito de apresentar manifestação de inconformidade, nos termos do art. 74, § 9º e 10 da Lei n. 9.430/96, caso a mesma venha a não ser homologada.

A apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pode ser feita de três formas: 1. Lucro Real (apuração anual ou trimestral); 2. Lucro Presumido; 3. Simples Nacional (opção exclusiva para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte).

O artigo 2º da Lei n. 9.430/96 trata especificamente da opção pelo pagamento dos tributos mensalmente calculados a partir de uma base estimada, obtida através da aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observando o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n. 9.068, de 20 de junho de 1995.

As pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real podem optar pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinando sobre a base de cálculo estimada. Nesse caso, ao final do exercício, a pessoa jurídica deveria efetuar o recolhimento se apurasse saldo positivo de imposto e contribuição, ou teria assegurada a compensação se o imposto e a contribuição apurados fossem inferiores aos recolhimentos antecipados (saldo negativo de IRPJ e CSLL).

Na hipótese, a agravante optou pelo lucro real anual por estimativa, de modo que a empresa pode recolher os tributos mensalmente.

te calculados com base no faturamento, de acordo com percentuais sobre as atividades, aplicando-se a alíquota do IRPJ e da CSLL, de forma semelhante ao Lucro Presumido. Nesta opção, a vantagem é a possibilidade de levantar balanços ou balancetes mensais, reduzindo ou suspendendo-se o valor do recolhimento, caso o lucro real apurado for efetivamente menor que a base presumida.

No final do ano, a empresa levanta o balanço anual e apura o lucro real no exercício, ajustando o valor dos tributos ao seu resultado real.

No caso, a agravante alega ter direito à compensação do saldo negativo do IRPJ e da CSLL apurado durante o ano de 2008.

O instituto da compensação tributária está previsto no Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário, mas a sua aplicação fica condicionada na forma do que dispuser a lei do respectivo ente tributante nas esferas federal, estadual e municipal. A rigor, portanto, o legislador federal pode estabelecer vedações ao exercício do direito à compensação.

A Medida Provisória n. 449, de 03 de dezembro de 2008, entre outras alterações relevantes no que diz respeito à compensação tributária, estabeleceu a vedação à utilização de créditos apurados pelo sujeito passivo relativo a tributos e contribuições administrados pela SRFB, para fins de compensação com débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Dispõe o inciso IX do § 3º do art. 74 da Lei n. 9.430/96:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n. 10.637, de 2002) § 3º. Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não pode-

rão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º.

IX – os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL apurados na forma do art. 2º.

De acordo com a agravante, não poderão ser objeto de compensação o saldo negativo do IRPJ e da CSLL apurado pelas empresas que optam pelo pagamento dos tributos mensalmente calculados a partir de uma base estimada, na forma do art. 2º da Lei n. 9.430/96. A agravante sustenta que não se enquadra no óbice à compensação, porque apura o IRPJ e a CSLL na forma do 35 da Lei n. 8.981, de janeiro de 1995, que dispõe:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real no período em curso.

Todavia, o entendimento da agravante encontra-se equivocado, tendo em vista que a apuração das exações em questão na forma do art. 35 de Lei n. 8.981/95 não deixa de ser por estimativa, que é a prevista no art. 2º da Lei n. 9.430/96, que, aliás, faz referência aquele dispositivo legal.

Portanto, a pessoa jurídica optante pelo lucro real anual, com apuração mensal com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução ou com base na receita bruta, não poderá compensar o saldo negativo do IRPJ e CSL estimados a serem recolhidos mensalmente.

Por outro lado, é sabido que a exigência do IRPJ e da CSLL depende da existência de lucro. Todavia, por mais razoável que seja essa premissa, não se pode concluir que o próprio direito à compensação de prejuízos nasce apenas com o surgimento do lucro.

Com efeito, o surgimento do lucro faz nascer tão-somente o dever, para o contribuinte, de pagar o IRPJ e a CSLL (e o respectivo direito, do fisco, no que tange à sua cobrança). O lucro é, desse modo, o elemento central da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, tanto que, em auferido prejuízo em um determinado exercício, por exemplo, o contribuinte fica desobrigado de pagar o IRPJ e a CSLL naquele período.

Assim, não se pode concluir, entretanto, que o contribuinte que auferir prejuízo perde o direito à sua compensação contra lucros futuros, só porque não obteve lucro naquele mesmo período. O máximo que se pode dizer é que o contribuinte, nessa condição, não tem a obrigação de pagar o IRPJ e a CSLL naquele exercício, mas mantém o direito (que já existe, perfeito e acabado) ao aproveitamento futuro do prejuízo então apurado.

O direito aquela compensação já existe, ainda que seu exercício esteja condicionado à existência de lucro no futuro. Enquanto não houver lucro nos exercícios futuros, como já se afirmou, não há como ser exercido o direito à compensação, embora aquele direito já exista desde a apuração do prejuízo.

O direito ao aproveitamento da base negativa nasce, portanto, no momento em que o prejuízo é apurado, e por isso mesmo é regido pela lei que vigora naquele instante. Ainda que esse direito seja exercido em anos posteriores, não poderá ser colhido por legislação subsequente que estabeleça limitações ao ser exercício.

O Superior Tribunal de Justiça decidindo acerca de situação semelhante à presente, decidiu pela impossibilidade de compensação de bases negativas anteriores à Lei n. 8.383/91, exatamente sob o fundamento de que a lei não pode retroagir nesta matéria. Vale dizer, aquela Corte entendeu que a lei posterior não pode alterar o regime jurídico aplicável aos prejuízos apurados em anos anteriores ao da sua publicação. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. ANO-BASE DE 1991. AÇÃO RESCISÓRIA. VIOLA-

JURISPRUDÊNCIA

ÇÃO AO ART. 460 DO CPC. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LEIS N. 7.689/88 E 8.383/91. IRRETROATIVIDADE. SÚMULA 83, DO STJ.

I – O acórdão rescindendo julgou a contenda entendendo tratar-se de compensação de tributos de mesma espécie, com esteio no art. 66 da Lei n. 8.383/91, enquanto que a questão constante das litis contestatio cuidava da dedução do prejuízo fiscal ano-base de 1991, com o lucro alcançado nos exercícios posteriores.

II – Tendo o acórdão rescindido tratado de questão diversa da pedida, caracterizou-se a violação literal do art. 460 do CPC.

III – É pacífica a jurisprudência deste Colendo Tribunal no sentido de que a Lei n. 7.689/88 não admite a compensação de prejuízos. A Lei n. 8.383/91 não pode ser aplicada retroativamente para alcançar períodos anteriores à sua vigência, nos quais não havia autorização legal para a compensação da Contribuição Social Sobre o Lucro com prejuízo. Precedentes: REsp n. 603.071/PE, Rel. Min. LUIZ FUX. DJ de 11/05/2004; AGREsp n. 463.134/SP, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 19/08/2003 e REsp n. 162.236/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 21/08/2000.

IV – Ação rescisória procedente. Recurso especial a que se nega conhecimento (AR 896/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2004, DJ 25/10/2004 p. 194).

No mesmo sentido, os Recursos Especiais n. 170.222/SP, J. 17.8.1998, e 142.364/RS, j. 3.3.1998, ambos relatados pelo Min. Garcia Vieira.

Cumprе ressaltar que a Constituição garante que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (art. 5º, XXXVI), e que é vedado aos entes públicos cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (art. 150, III, “a”).

Desse modo, as restrições à compensação de prejuízos e bases negativas, impostas que foram pela MP 449/2008, são aplicáveis aos prejuízos apurados a partir da publicação da referida norma (ressalvada ainda, como é evidente, a anterioridade nonagesimal no

que se refere à CSLL). Em função do princípio da irretroatividade das leis, o citado diploma legal não pode alcançar os prejuízos apurados em períodos anteriores à sua vigência.

Portanto, o direito à compensação de prejuízos se rege pela lei que vigora na apuração do prejuízo, e não pela lei que vigora no momento da sua compensação.

O egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, apreciando a matéria em questão, decidiu o pedido de antecipação de tutela recursal pleiteado no agravo de instrumento n. 2009.04.00.001996-6/PR, sendo relator o Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK, *in verbis*:

Trata-se de agravo de instrumento contra decisão (fls. 131-133) que indeferiu o pedido de liminar, por meio do qual a impetrante pretendia o recebimento e processamento dos pedidos de compensação de créditos tributários constituídos a partir dos pagamentos efetuados antes do início da vigência da Medida Provisória n. 449/2008, de 04.12.2008; com débitos de estimativa de IRPJ e CSLL, abstendo-se de considerá-las como não-declaradas com base no art. 74, § 3º, IX, da Lei n. 9.430/96. A D. Juíza a quo entendeu que não estava demonstrado o perigo na demora hábil a preterir a antecipação da tutela à míngua do contraditório. Relata a agravante que a manutenção de decisão denegatória do pedido de liminar causar-lhe-á danos irreparáveis, visto que estará impedida de formular pedidos de compensação perante a Receita Federal que envolvam créditos de saldo negativo de IRPJ e CSLL, constituídos a partir de pagamentos efetuados antes do início da vigência das normas instituídas pela MP n. 449/2008, com débitos de estimativa de IRPJ e CSLL, obrigando-a a desembolsar altas quantias em espécie quando há créditos disponíveis à compensação, prejudicando sobre maneira seu planejamento empresarial. Defende a possibilidade de utilização dos créditos constituídos antes da vigência da MP n. 449/08, para extinguir débitos de estimativas de IRPJ e CSLL posteriores à aludida MP, em observância ao direito adquirido e à irretroatividade tributária. Refere que, além das antecipações de imposto por meio de IRRF em face de resultados de aplicações financeiras, tem o dever legal de proceder ao recolhimento das estimativas mensais de imposto sobre a renda e da CSLL antes da ocorrência do fato gerador dos respectivos tributos, em

razão de estar sujeita á apuração de IRPJ na sistemática do lucro anual. Aduz que, como as antecipações do IRPJ e da CSLL sob as, modalidade de estimativas mensais e do IRRF incidente sobre aplicações financeiras superaram o tributo apurado no final do ano-calendário (fato gerador em 31 de dezembro), surgiu a figura do saldo negativo de IRPJ e CSLL.

Destaca que o saldo negativo de IR e da CSLL não decorre de pagamentos a maior efetuados pelos contribuintes por erro da liberalidade; ao invés, os recolhimentos mensais da estimativas e as retenções na fonte devidos antes do fim do exercício correspondente são objeto de determinação legal e estão, portanto, sujeitos ao controle fiscal do crédito tributário, na medida em que são incisos à apuração do IR e da CSLL devidos ao final do exercício. Esclarece, pois, que, em 31 de dezembro, o contribuinte apura o imposto e a contribuição anuais e o valor a pagar, deduzindo deste os recolhimentos antecipados (pagamentos e compensações mensais de IRPJ e CSLL e retenções na fonte). Destaca que, se no mês de dezembro, o imposto e a contribuição apurados são inferiores aos recolhimentos antecipados, tem-se saldo negativo de IRPJ e CSLL, a ser restituído ou compensado. Menciona que, tendo adquirido o direito à utilização de tais créditos, aguardava o nascimento de débitos de estimativas mensais em períodos subseqüentes à apuração dos créditos para compensação; no entanto, a Medida Provisória n. 449/08 modificou a redação originária do art. 74 da Lei n. 9.430/96, com a inclusão da alínea IX ao § 3º do aludido dispositivo, passando a vedar expressamente a possibilidade de o contribuinte extinguir débitos relativos ao pagamento mensal de estimativa do IRPJ e da CSLL mediante pedido de compensação. Insurge-se a agravante contra a aplicação retroativa da norma, que pretende atingir os créditos de saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados antes de 04.12.2008, e, que, portanto, na data da sua apuração, não possuíam qualquer restrições para a compensação. Ressalta que o STJ entende que a lei aplicável à compensação é aquela vigente á época da constituição do crédito tributário, e não aquela em que ocorre o encontro das contas indicadas pelo contribuinte. Defende, pois, que como os créditos em comento foram apurados em um momento anterior à vigência da aludida MP, não há como impedir que a agravante utilize tais valores para extinguir os débitos devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, mesmo que futuros. Sustenta, ainda que, malgrado seja anual a apuração do IRPJ e da CSLL, a MP não poderá afetar a parcela do saldo negativo de IRPJ e CSLL formado pelos recolhimentos antecipados em bases estimadas e retenções na fon-

te no ano-calendário de 2008, exercício 2009, mesmo que ainda não veiculados em declaração fiscal (DIPJ). Em suma, argumenta que, como as antecipações dos tributos devidos ocorreram anteriormente à vigência da citada MP, o contribuinte possui direito adquirido à parcela do crédito formado sobre as citadas antecipações, podendo utilizar-se dos créditos constituídos a partir dos recolhimentos efetuados antes da vigência da MP para extinguir débitos de estimativas de IRPJ e de CSLL. Roga seja concedida a antecipação da tutela recursal, a fim de que se determine que o Delegado da Receita Federal de Curitiba/PR receba e processe o pedido de compensação de créditos tributários constituídos a partir dos pagamentos efetuados antes do início da vigência das normas instituídas pela MP n. 449/08, de 04.12.2008, com débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL, abstendo-se de considerar as compensações como não-declaradas, com espeque no art. 74, § 3º, IX, e art. 12, I, da Lei n. 9.430/96.

Decido.

A antecipação da tutela recursal perpassa pela conjunção de dois elementos, quais sejam, o perigo na demora e a relevância da fundamentação. Pois bem, tenho que o perigo de dano de difícil ou incerta reparação reside no fato de que a empresa terá de desembolsar elevada quantia para extinguir as estimativas de IRPJ e CSLL, as quais já possuem crédito provisionado de cerca de R\$ 10.000.000,00 para sua respectiva quitação, montante esse que, em sendo exigido da empresa novo recolhimento, desestabilizaria por certo a sua estrutura funcional. Verifico que também a relevância na fundamentação está presente. Atente-se. A agravante, ao se insurgir contra a aplicação retroativa da Medida Provisória n. 449/08, de 04.12.2008, não pretende apenas garantir o seu direito de utilizar os créditos de saldos negativos de IRPJ e CSLL constituídos antes da vigência da aludida MP, haja vista a constituição desses créditos tributários, com apuração de saldo negativo de IRPJ e CSLL, ter se dado somente em 31.12.2008. Pretende a agravante ir mais além, ou seja, visa a que seja reconhecido o seu direito de ver processados os pedidos de compensação de créditos tributários de IRPJ e CSLL cujos recolhimentos antecipados ocorreram antes da vigência da citada MP, mesmo constituídos apenas em 31.12.2008, para extinguir débitos futuros de estimativas de IRPJ e de CSLL. E, nessa esteira, consigno que, conquanto o crédito tributário tenha sido efetivamente apurado em 31.12.2008, antes, pois, da vigência da Medida Provisória n. 449/08, de 04.12.2008, há atentar que devem ser levados em consideração que os recolhimentos que ensejaram o saldo negativo de IRPJ e de CSLL foram efetuados antes da vigência

da MP n. 449/08, devendo, pois, ser esse o marco a ser levado em conta na hipótese. Com efeito, à luz dos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade da lei tributária mais onerosa ao contribuinte, infere-se que a lei não pode retroagir, salvo para beneficiar o cidadão. Dessarte, parece-me, pelo menos neste primeiro exame, ter havido aquisição do direito à compensação/dedução do saldo negativo de IRRF e IRPJ e CSLL recolhidos por antecipação antes da vigência da MP n. 449/08 com as parcelas que deverão ser recolhidas antecipadamente por estimativa já no ano-calendário de 2009. Nesse sentido, faz-se mister trazer à lume posição do Superior Tribunal de Justiça em caso semelhante ao presente, no qual fixou entendimento no sentido de que, se os novos limites à compensação são posteriores aos recolhimentos que deram origem ao crédito, eles não devem ser aplicados: **TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS – LEIS 7.787/89 (ART. 3º I), E 8.212/91 (ART. 22, I) – INCONSTITUCIONALIDADE – COMPENSAÇÃO – LIMITES PERCENTUAIS – LEIS 9.032 E 9.129/95 – INAPLICABILIDADE – TAXA SELIC – INCIDÊNCIA A PARTIR DE 1º DE JANEIRO/1996 – JUROS MORATÓRIOS – CTN, ART. 167 – CUMULATIVIDADE – IMPOSSIBILIDADE – PRECEDENTES.**

- Declarada a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre os pagamentos a administradores, autônomos e empregados avulsos, os valores a esse título recolhidos anteriormente à edição das Leis 9.032/95 e 9.129/95, ao serem compensados, não estão sujeitos às limitações percentuais por elas impostas, em face do princípio constitucional do direito adquirido.

- Quanto a taxa Selic, a Corte Especial do STJ, julgando incidência de inconstitucionalidade argüido no REsp. 215.881-PR acolheu, por maioria, a preliminar de não-cabimento da instauração do incidente suscitado, em acórdão publicado “in” DJ de 19.06.2000. – A eg. Primeira Seção assentou o entendimento no sentido de que, na compensação/repetição de tributos indevidos, recolhidos em consequência de lançamento por homologação antes da vigência da Lei n. 9.250/95, incidem os juros equivalentes à taxa Selic, a partir de 1º de janeiro/96, em face da regra expressa no art. 39, § 4º, da referida lei.

- Sendo a taxa Selic composta de juros e correção monetária, não pode ser cumulada com juros moratórios – É inadmissível a incidência dos juros moratórios do art. 161 do CTN, mesmo em período anterior à Lei 9.250/95, já que não houve trânsito em julgado da sentença.

- Recurso especial conhecido e provido. (REsp 438.469/DF. Rel Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2005, DJ 17/10/2005 p. 239) – grifei

Isso posto, defiro a antecipação da tutela recursal, para o fim de determinar o recebimento de processamento dos pedidos de compensação de créditos tributários cujos recolhimentos foram efetuados antes do início da vigência da Medida Provisória n. 449/2008, de 04.12.2008, com débitos de estimativa de IRPJ e CSLL, devendo a autoridade abster-se de considerar tais compensações, com base no art. 74, § 3º, IX, da Lei n. 9.430/96, como não-declaradas. Intimem-se, sendo agravada para resposta.

Publique-se.

Comunique-se o juízo a quo. (Fonte: www.trf4.gov.br/).

Posto isso, defiro parcialmente a antecipação da tutela recursal, para determinar que a agravada receba e processe o pedido de compensação da agravante, protocolizado em 30.01.2009, que tenham por objeto a compensação de débitos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurado sob a forma de antecipação mensal (suspensão redução), afastando a incidência retroativa (anterior à publicação da MP 449/08) do inciso IX do § 3º art. 74 da Lei n. 9.430, de 27.12.96, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 29 da Medida Provisória n. 449/08, observando o princípio de anterioridade nonagesimal em relação à CSLL. Determino, ainda, que os respectivos débitos de IRPJ e CSLL fiquem suspensos enquanto não houver decisão definitiva na esfera administrativa sobre a compensação declarada, abrindo-se ao contribuinte, inclusive, o direito de apresentar manifestação de inconformidade, nos termos do art. 74, §§ 9º e 10 da Lei n. 9.430/96, caso a mesma venha a não ser homologada.

Comunique-se ao juízo a quo.

Ouçã-se a agravada. Após, ao MPF.

Intimem-se.

Rio de Janeiro, 25 de março de 2009.

LUIZ ANTÔNIO SOARES
DESEMBARGADOR FEDERAL
RELATOR

EMENTAS

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO COM DÉBITOS DO SUJEITO PASSIVO COM A EXIGIBILIDADE DE SUSPENSA. IN SRF 600/2005. ILEGALIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 2008.04.00.045494-0/
SC

RELATOR : Juiz MARCELO DE NARDI

AGRAVANTE : ROHDEN ARTEFATOS DE MADEIRA
LTDA/

ADVOGADO : Claudiomiro Filippi Chiela e outros

AGRAVADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

PROCURADOR : José Diogo Cyrillo da Silva

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO COM DÉBITOS DO SUJEITO PASSIVO COM A EXIGIBILIDADE SUSPENSA. IN SRF 600/2005 E PORTARIA INTERMINISTERIAL 23/2003. ILEGALIDADE.

1. Para que a Fazenda possa promover, de ofício, a compensação, é indispensável que o crédito tributário esteja vencido e seja

exigível, o que não se dá em relação a créditos objeto de parcelamento, cuja exigibilidade se encontra suspensa.

2. Também não pode a Fazenda Pública reter o valor do ressarcimento até que o débito seja liquidado, se auto-outorgando uma moratória a que não tem direito e constituindo garantia complementar ao débito parcelado, sem fundamento legal, em ofensa aos princípios da legalidade e da isonomia.

3. São ilegais o art. 34 da IN 600/2005 e a Portaria Interministerial 23/2003, que normatizam a compensação de ofício de débitos vincendos e a retenção de créditos do contribuinte, por ausência de amparo em qualquer norma legal.

ACÓRDÃO

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

Porto Alegre, 25 de março de 2009.

(DJe TRF 4ª Região, p. 58/59).

INCLUSÃO DO ISS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. LEGALIDADE.

APELAÇÃO CÍVEL N. 2008.71.07.003640-0/RS

RELATOR : Juiz MARCELO DE NARDI

APELANTE : MKS SERVIÇOS ESPECIAIS DE ENG/LTDA/

ADVOGADO : Elis Angela Capeletti

APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : José Diogo Cyrillo da Silva

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ISSQN.

O ISSQN integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.

ACÓRDÃO

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

Porto Alegre, 25 de março de 2009.

(DJe TRF 4ª Região, p. 96/97).

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. EMBARGOS RECEBIDOS SOMENTE COM EFEITO DEVOLUTIVO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 2008.04.00.043328-6/SC

RELATOR : Juiz MARCELO DE NARDI

AGRAVANTE : MOULDBRAS IND/ MADEIREIRA LTDA/

ADVOGADO : Heloisa Cristina Vanin e outros

AGRAVADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : Simone Anacleto Lopes

EMENTA

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ART. 739-A DO CPC. APLICABILIDADE. ARTS. 18, 19, 21, 24 E 32 DA L 6.830/1980. INTERPRETAÇÃO LÓGICA. ELEMENTOS HISTÓRICOS, RACIONAIS E SISTEMÁTICOS. *OCCASIO LEGIS*.

1. O Código de Processo Civil, de 1973, fez dos embargos do devedor um processo separado, ligado ao processo executivo por conexão recíproca. Quando de sua edição, o Código estabeleceu, como regra geral que, admitidos os embargos, o processo de execução ficava suspenso.

2. O legislador de 1973, considerado o contexto da época, optou por introduzir regra que mantivesse temporariamente preservado o patrimônio do devedor, ante a possível modificação da situação preexistente representada pelo desenvolvimento da execução.

3. A L 6.830, que regula a execução fiscal, entrou em vigor em 1980, estabelecendo regras próprias para satisfação dos créditos públicos, mas sob o influxo dos princípios e ideias vigorantes no processo civil de então, com expressa previsão, no art. 1º, da aplicação subsidiária do CPC.

4. Os textos dos arts. 18, 19 21, 24 e 32 da L 6.830/1980, nos termos em que formulados, são decorrência lógica do contexto existente quando da edição do referido diploma legal, de aplicabilidade das regras do CPC, que atribuía efeito suspensivo aos embargos de devedor, com a finalidade de preservar o patrimônio do devedor até o julgamento da ação incidental.

5. Em razão das reformas do Código de Processo Civil, o processo de execução e, por consequência, os embargos, sofreram modificações formais cujo escopo primordial é tornar mais efetivo o processo. A reforma visou reprimir a má utilização dos meios de defesa do devedor, evitando sua utilização com objetivo de postergar indefinidamente a satisfação do crédito. Daí a introdução de dispositivos no CPC como o art. 739-A, quebrando o paradigma que inspirou o legislador de 1973.

6. Tendo em vista que a lacuna no tocante aos efeitos dos embargos continua existindo, seria incongruente afastar a incidência do art. 739-A do CPC no âmbito da execução fiscal, diante do con-

junto de reformas e medidas legislativas implementadas, inclusive no sentido de agilizar a cobrança da dívida ativa do Estado.

7. Além da lacuna, há também a compatibilidade de princípios informadores a autorizar a aplicação subsidiária do art. 739-A do CPC no procedimento de execução fiscal.

8. Ausentes os requisitos do § 1º do art. 739-A do CPC, incabível atribuir efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal.

ACÓRDÃO

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

Porto Alegre, 25 de março de 2009.

(DJe TRF 4ª Região, p. 102/103).

ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. PIS E COFINS. LEI N. 9718/98.

APELAÇÃO CÍVEL N. 2007.72.00.001216-7/SC

RELATORA : Juíza ELOY BERNST JUSTO

APELANTE : FUNDAÇÃO ELETROSUL DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL – ELOS

ADVOGADO : Rycharde Farah e outros

APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : José Diogo Cyrillo da Silva

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. PREVIDÊNCIA PRIVADA. BASE DE CÁLCULO.

A Lei 9.718/98 incorreu em evidente inadequação aos dispositivos da Constituição Federal de 1988 ao ampliar a base de cálculo da COFINS e do PIS sob a égide da redação original do art. 195, I, da CF. Inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, declarada pelo STF.

Impossibilidade da cobrança do PIS e da COFINS sobre receitas de qualquer natureza no regime comum das referidas contribuições relativamente às entidades de previdência privada fechada.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 31 de março de 2009.

(Ementa publicada no DJe TRF 4ª Região, p. 276).

IPVA. SUPRESSÃO DE DESCONTO PARA PAGAMENTO À VISTA. INOCORRÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO A MAJORAÇÃO.

MED. CAUT. EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.016-2 PARANÁ

RELATOR:	MIN. GILMAR MENDES
REQUERENTE(S):	PARTIDO DA SOCIAL DEMOCRACIA BRASILEIRA – PSDB
ADVOGADO(A/S):	AFONSO ASSIS RIBEIRO E OUTRO(A/S)
REQUERIDO(A/S):	GOVERNADOR DO ESTADO DO PARANÁ

REQUERIDO(A/S): ASSEMBLEIA LEGISLATIVA
DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Decisão: O Tribunal, por maioria, indeferiu a cautelar, nos termos do voto do relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente), vencido o Senhor Ministro Cezar Peluso, que a deferia. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Eros Grau e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 01.08.2008

EMENTA: Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 3º da Lei n. 15.747, de 24 de dezembro de 2007, do Estado do Paraná, que estabelece como data inicial de vigência da lei a data de sua publicação. 3. Alteração de dispositivos da Lei n. 14.260/2003, do Estado do Paraná, a qual dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. 4. Alegada violação ao art. 150, III, alínea “c”, da Constituição Federal. 5. A redução ou a extinção de desconto para pagamento de tributo sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única, não pode ser equiparada à majoração do tributo em questão, no caso, o IPVA. Não-incidência do princípio da anterioridade tributária. 6. Vencida a tese de que a redução ou supressão de desconto previsto em lei implica, automática e aritmeticamente, aumento do valor do tributo devido. 7. Medida cautelar indeferida.

(Ementa publicada no DJe nº 75, divulgação 23/04/2009, publicação 24/04/2009).

ICMS. DEMANDA RESERVADA DE ENERGIA ELÉTRICA. ART. 543-CDO CPC. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

**RECURSO ESPECIAL N. 960.476 - SC
(2007/0136295-0)**

RELATOR : **MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI**
RECORRENTE : **MONTEGUTI INDÚSTRIA COMÉRCIO
E TRANSPORTES LTDA**
ADVOGADO : **FELIPE DE SOUTO E OUTRO(S)**
RECORRIDO : **ESTADO DE SANTA CATARINA**
PROCURADOR : **RICARDO DE ARAÚJO GAMA E
OUTRO(S)**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE EM DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA. INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE NA DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA EFETIVAMENTE UTILIZADA.

1. A jurisprudência assentada pelo STJ, a partir do julgamento do REsp 222.810/MG (1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.05.2000), é no sentido de que “o ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos”, razão pela qual, no que se refere à contratação de demanda de potência elétrica, “a só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria”. Afirma-

se, assim, que “o ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa”.

2. Na linha dessa jurisprudência, é certo que “*não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente à garantia de demanda reservada de potência*”. Todavia, nessa mesma linha jurisprudencial, também é certo afirmar, *a contrario sensu*, que há hipótese de incidência de ICMS sobre a demanda de potência elétrica efetivamente utilizada pelo consumidor.

3. Assim, para efeito de base de cálculo de ICMS (tributo cujo fato gerador supõe o efetivo consumo de energia), o valor da tarifa a ser levado em conta é o correspondente à demanda de potência *efetivamente utilizada* no período de faturamento, como tal considerada a *demanda medida*, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução ANEEL 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada.

4. No caso, o pedido deve ser acolhido em parte, para reconhecer indevida a incidência do ICMS sobre o valor correspondente à demanda de potência elétrica contratada mas *não utilizada*.

5. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Francisco Falcão, Castro Meira, Humberto Martins e Benedito Gonçalves, dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Minis-

tros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Sustentaram, oralmente, os Drs. IGOR MAULER SANTIAGO, pela recorrente, LUIZ DAGOBERTO BRIÃO, pelo recorrido, MIRIAM LAVOCAT (TERCEIROS INTERESSADOS: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - AMICUS CURIAE) e VANESSA SARAIVA DE ABREU (TERCEIROS INTERESSADOS: Estado de Minas Gerais - AMICUS CURIAE).

Brasília, 11 de março de 2009.

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

Relator

(Ementa publicada no DJe de 13/05/2009).

**FINSOCIAL. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA
CONSIDERADA COMO COMERCIAL.
AÇÃO RESCISÓRIA JULGADA PROCEDENTE.**

AÇÃO RESCISÓRIA 1.605-6 (440)

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. EROS GRAU

REVISOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

AUTORA: DRESDNER BANK LATEINAMERIKA AKTIENGESELLSCHAFT (ATUAL DENOMINAÇÃO DE DEUTSCH-SUDAMERIKANISCHE BANK AKTIENGESELLSCHAFT)

ADV.(A/S) : MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES

ADV.(A/S) : PEDRO LUCIANO MARREY JR E OUTRO

RÉU(É)(S) : UNIÃO
ADV. : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator e do Revisor, julgou procedente a ação, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Joaquim Barbosa. Plenário, 26.03.2009.

EMENTA: AÇÃO RESCISÓRIA. INOVAÇÃO NA LIDE. INOCORRÊNCIA. PEDIDO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO MENOS ABRANGENTE DO QUE O DA PETIÇÃO INICIAL. RELAÇÃO DE CONTINÊNCIA E NÃO DE PREJUDICIALIDADE. AUSÊNCIA DE CONTROVÉRSIA SOBRE O FATO. FINSOCIAL. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA QUALIFICADA COMO EMPRESA EXCLUSIVAMENTE PRESTADORA DE SERVIÇO. ALÍQUOTA. ART. 195, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. ART. 56 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. LEIS NS. 7.787/89, 7.894/89 E 8.147/90. DECRETO-LEI N. 1.940/82. ERRO DE FATO. ART. 485, IX, §§ 1º E 2º, DO CPC.

1. Não há relação de prejudicialidade, mas de continência, quando a parte, em recurso extraordinário, requer a não incidência de majorações nas alíquotas em processo no qual o pedido, mais abrangente, pretendia a não incidência das exações. Precedente [AR n. 1.607, de que fui Relator, DJ de 29.9.06 e ED-RE n. 169.148, Relator o Ministro MAURÍCIO CORRÊA, DJ de 14.11.95].

2. A caução prevista no art. 835 do CPC é inexigível quando a empresa, embora estrangeira, possui filial instalada no País e condi-

ções de arcar com as despesas processuais e honorários advocatícios em caso de sucumbência.

3.O erro de fato que autoriza a rescisão do julgado [art. 485, IX, do CPC] deve ser apurável mediante simples exame dos documentos e demais peças acostadas aos autos. Não se admite produção de prova tendente a demonstrar a inexistência do fato admitido pelo juiz ou a ocorrência de fato considerado inexistente.

4.O preceito do § 2º do art. 485 do CPC exige, para a rescisão do julgado, apenas a existência de fato incontroverso sobre o qual a sentença pronunciou-se.

5.O acórdão rescindendo atribuiu à autora objeto social inexistente. O fato – ser ela uma empresa exclusivamente prestadora de serviços – não foi objeto de controvérsia. A simples leitura dos seus estatutos permite a verificação do erro de fato de que trata o art. 485, IX, do CPC.

6.O Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais as Leis ns. 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, que majoravam a alíquota da contribuição das instituições financeiras para o FINSOCIAL, porquanto incompatíveis com o disposto nos artigos 195, I, da CB/88 e 56 do ADCT. Precedente [RE n. 150.764, Relator para o acórdão do Ministro MARCO AURÉLIO, DJ de 2.4.93].

7.Ação Rescisória julgada procedente para desconstituir o acórdão rescindendo e determinar a incidência da alíquota da contribuição para o FINSOCIAL aplicável às instituições financeiras [art. 1º, § 1º do decreto-lei n. 1.940/82].

(Ementa publicada no DJe 104/2009, divulgação 4 de junho, publicação 5 de junho, p. 34).

**APRESENTAÇÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DOS
SÓCIOS PARA CONSTITUIÇÃO DE NOVA SOCIEDADE.
INCONSTITUCIONALIDADE.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 207.946-4
PROCED. :MINAS GERAIS
RELATOR ORIGINÁRIO :MIN. MENEZES DIREITO
RELATOR PARA O ACÓRDÃO :MIN. MARCO AURÉLIO
RECTE. :CONSTRUTORA JARI LTDA E OUTRO
ADV. :NELSON XISTO DAMASCENO
RECDO. :ESTADO DE MINAS GERAIS
ADV. :PGE-MG - GLEIDE LARA MEIRELLES SANTA-
NA E OUTRO

Decisão: Por maioria de votos, a Turma deu provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Ministro Marco Aurélio, Presidente, que redigirá o acórdão; vencido o Ministro Menezes Direito, Relator. Ausente, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 20.05.2008.

TRIBUTO – PAGAMENTO – ATO COERCITIVO IMPRÓPRIO – PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. Descabe condicionar integração, a quadro societário, de pessoa jurídica de direito privado ao fato de o pretendente estar em dia com as obrigações tributárias.

(Ementa publicada no DJe 104/2009, divulgação 4 de junho, publicação 5 de junho, p. 101).