

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO VI - EDIÇÃO 23 - SETEMBRO 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 23 – Setembro 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
Leonardo Freitas de Moraes e Castro
Marcelo de Lima Castro Diniz
Marcelo Magalhães Peixoto
Paulo César Conrado
Roberto Wagner Lima Nogueira
Tácio Lacerda Gama



APET – Associação Paulista de Estudos Tributários
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 e Professor 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.

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO

Doutor em Direito pela PUC-SP. Contador. Autor do livro *Efeitos Tributários da Lei n. 11.638/07*, EDA, 2008.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

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

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 Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Membro

da Associação Fiscal Portuguesa de Lisboa – AFP, da Comissão de Direito Constitucional da OAB-SP, da Comissão de Novos Advogados do Instituto de Advogados de São Paulo (CNA-IASP) e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado e Professor de Direito Tributário em São Paulo.

MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES

Advogada em São Paulo, integrante da Advocacia Gandra Martins, Membro do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio do Estado de São Paulo, Membro do Conselho do IASP e Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas.

OCTAVIO 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

SÉRGIO AUGUSTO ZAMPOL PAVANI

Advogado da União, Doutor em Direito do Estado pela PUC/SP, Membro do Conselho Editorial da MP Editora e Membro do Conselho Editorial da Revista da Advocacia-geral da União.

SUMÁRIO

ARTIGOS	13
CRÉDITOS DE PIS/COFINS SOBRE GASTOS COM VALE-ALIMENTAÇÃO, VALE-REFEIÇÃO, FARDAMENTO E UNIFORMES FORNECIDOS A EMPREGADOS: APONTAMENTOS RELEVANTES SOBRE A IRRETROATIVIDADE DA LEI N. 11.898/09, A OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA, AO CONCEITO DE INSUMOS APLICÁVEL ÀS CONTRIBUIÇÕES E À NÃO-CUMULATIVIDADE PLENA DO PIS/COFINS <i>Adolpho Bergamini</i>	15
1. Introdução	15
2. Esboço histórico do tema	16
3. Irretroatividade da Lei n. 11.898/09	21
4. Violação ao Princípio da isonomia e da Capacidade contributiva	24
5. Violação ao Princípio da Não-cumulatividade plena	27
6. Conclusão	32
QUESTÕES JURÍDICAS EM TORNO DA FIGURA DO AAP – AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL <i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	33
1. Introdução: evolução legislativa	33
2. Avaliação com base no valor justo na Lei n. 6.404/76	35
2.1. Instrumentos financeiros destinados à negociação ou disponíveis para venda	41
2.2. Estoques	44
2.3. Investimentos	45
2.4. Passivos	53
3. Registro do ajuste	56
4. Equivalência patrimonial	63
5. Juros sobre o capital próprio	65

NORMAS BRASILEIRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E O ARTIGO 9 DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO: HIPÓTESE DE <i>TREATY OVERRIDE</i>	67
<i>Leonardo Freitas de Moraes e Castro</i>	
1. Introdução	67
2. Normas brasileiras de preços de transferência e o Princípio do <i>arm's length</i> no Brasil	69
3. Adoção do Princípio do <i>arm's length</i> pela OCDE e pelo Brasil	73
4. Relação entre normas de acordos de bitributação e de leis internas	76
5. O <i>treaty override</i> no Direito tributário	80
6. As normas de preços de transferência nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil e sua relação com as normas internas	82
7. Violação, pelas normas internas brasileiras, do Princípio <i>arm's length</i> previsto nos Acordos de bitributação	90
8. Conclusão	92
“SUSPENSÃO” E “CANCELAMENTO” DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	95
<i>Octavio Campos Fischer</i>	
1. Introdução	95
2. Competência legislativa	96
3. Imunidade tributária com o nome de isenção: o §7º do art. 195, CF/88	108
4. “Suspensão” e “Cancelamento” das imunidades tributárias?	109
5. Do dever de fundamentação	112

CONSTITUIÇÃO, TRIBUTAÇÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS	117
<i>Sérgio Augusto Zampol Pavani</i>	
1. Introdução	117
2. Estado, Estado federal e Constituição	117
3. O Federalismo no Brasil atual	120
4. Repartição de competências e de rendas pela Constituição	124
5. Constituição, economia e tributação	128
6. Políticas Públicas: uma reivindicação crescente	138
7. Da necessidade de maior participação da sociedade na discussão das políticas públicas	139
8. Conclusão	144
9. Bibliografia	146
PARECER	149
“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO DO FUTURO FATO GERADOR DO ICMS - RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO SUBSTITUTO” - OPINIÃO LEGAL	151
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i> <i>Marilene Talarico Martins Rodrigues</i>	
RESPOSTA	153
JURISPRUDÊNCIA	173

ARTIGOS

CRÉDITOS DE PIS/COFINS SOBRE GASTOS COM VALE-ALIMENTAÇÃO, VALE-REFEIÇÃO, FARDAMENTO E UNIFORMES FORNECIDOS A EMPREGADOS: APONTAMENTOS RELEVANTES SOBRE A IRRETROATIVIDADE DA LEI N. 11.898/09, A OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA, AO CONCEITO DE INSUMOS APLICÁVEL ÀS CONTRIBUIÇÕES E À NÃO-CUMULATIVIDADE PLENA DO PIS/COFINS

Adolpho Bergamini

1. Introdução

Com a publicação da Lei n. 11.898/09, em 09/01/09, foi permitido às empresas prestadoras dos serviços de limpeza, conservação e manutenção, apropriarem créditos de PIS e COFINS sobre os gastos realizados com vale-alimentação, vale-refeição, fardamento e uniformes fornecidos a empregados.

Naquele tempo, Marcelo Magalhães Peixoto e eu estávamos na fase final do fechamento da obra *PIS e COFINS na Teoria e na Prática – Uma Abordagem Completa dos Regimes Cumulativo e Não-cumulativo*. A edição da citada lei fez com que adicionássemos mais um capítulo àquele livro que estava nascendo.

Isto porque, logo após a vinda à baila da Lei n. 11.898/09, alguns tributaristas foram aos jornais e escreveram artigos em revistas eletrônicas especializadas sustentando a possibilidade de sua aplicação retroativa, de modo a permitir aos contribuintes interessados serem restituídos dos créditos

antes negados. Dado ao debate público instalado, vimo-nos impelidos a atrasar um pouco a publicação da obra para que este tema fosse abordado também.

Agora, passada a fase inicial de vigência da lei, é possível tecer considerações mais profundas sobre a abrangência do direito ali disciplinado, não só em relação à (im)possibilidade de se retroagir seus efeitos, mas também à (im)possibilidade de estender o direito ao crédito a outros contribuintes a partir dos princípios da isonomia, capacidade contributiva e não-cumulatividade plena do PIS e da COFINS, este último enfocado especialmente pelo conceito de insumos aplicável às contribuições.

É isto o que pretendo fazer no presente ensaio.

Inicialmente, será demonstrado o histórico da discussão, aí incluído o histórico legislativo em comparação ao entendimento da Receita Federal sobre o conceito de insumos aplicável ao PIS e à COFINS. Após, abordaremos como a Lei n. 11.898/09 violou os princípios da isonomia, capacidade contributiva e da não-cumulatividade plena aplicável ao PIS e à COFINS.

Sem mais delongas, passo ao exame da questão proposta.

2. Esboço histórico do tema

O artigo 3º, II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03,¹ permite aos contribuintes descontar créditos de PIS e COFINS

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

sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Embora seja relevante à tomada dos aludidos créditos, o conceito de insumo não foi definido pelas citadas leis, o que veio a ser feito na Instrução Normativa SRF n. 247/02 (modificada pela Instrução Normativa SRF n. 358/03) e na Instrução Normativa SRF n. 404/04. Segundo elas, os bens e serviços que conferem créditos de PIS e COFINS a título de insumos são:

- Em relação aos insumos utilizados na fabricação/produção de bens: matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e quaisquer bens que se desgastem, danifiquem ou percam suas propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (exceto ativo imobilizado) e serviços prestados por pessoa jurídica brasileira ou estrangeira, aplicados e/ou consumidos na produção/fabricação do bem;²
- Em relação à prestação de serviços: bens e serviços aplicados/consumidos na prestação de serviços.³

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n. 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;” (Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004).

2. Quanto aos insumos da atividade fabril, este entendimento fica emblemático pela leitura da Solução de Consulta n. 198/05, segundo a qual “para efeito de cálculo dos créditos do PIS não-cumulativo [e COFINS não-cumulativa], podem ser considerados insumo s os bens e serviços, inclusive partes e peças de reposição e outros bens, desde que não incluídos no ativo imobilizado, que sejam consumidos ou sofram alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado, e tenham sido adquiridos de pessoa jurídica para manutenção de máquinas e equipamentos componentes do ativo imobilizado, utilizados na fabricação de bens destinados à venda”.

3. Isto fica claro pela Solução de Consulta n. 263/05, segundo a qual “a pessoa jurídica prestadora de serviços, submetida à incidência não-cumulativa da contribuição, poderá descontar créditos sobre os valores das aquisições, efetuadas no mês, de serviços utilizados como insumos na prestação dos serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes. Não há base

Baseada nessas premissas, a Receita Federal sempre emitiu Soluções de Consultas vedando o crédito sobre os gastos com alimentação, transporte e uniformes fornecidos a empregados. A consagração de tal entendimento veio com a publicação da Solução de Divergência n. 43, de 7 de novembro de 2008, pela COSIT. Vejamos o texto das ementas publicadas:

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CRÉDITOS. INSUMOS. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA. As despesas efetuadas com a aquisição de combustíveis e lubrificantes e com partes e peças de reposição, assim como as despesas com serviços de manutenção, aplicados ou utilizados em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços, pagas a pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa, desde as aludidas partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado. Por outro lado, não configuram insumos as mesmas despesas, quando aplicadas em veículos destinados ao transporte de empregados, assim como, o fornecimento de vale transporte, vale refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento ou uniforme, respiradores, óculos, luvas, botas, aventais, capas, entre outros, ainda que indispensáveis à prestação dos serviços. Eventuais créditos apurados extemporaneamente poderão ser utilizados para desconto dos valores devidos ao título da contribuição na sistemática de não-cumulatividade, sem qualquer atualização monetária ou incidência de juros, no prazo de cinco anos a contar da data em que ocorrida a realização da despesa ou gasto que os tenha originado, sendo que tais créditos não cons-

legal para o desconto de créditos com base nos gastos com representação comercial para venda de mercadorias”.

tituem receita bruta da pessoa jurídica (Solução de Consulta n. 260/08 – 9ª Região Fiscal).

CRÉDITOS. INSUMOS. FORNECIMENTO DE ROUPAS, ACESSÓRIOS E VALE TRANSPORTE. NÃO-CUMULATIVIDADE. Não configuram insumos, para os fins previstos no art. 3o, II, da Lei n. 10.833, de 2003, os gastos efetuados com fornecimento de uniformes, roupas profissionais, acessórios profissionais e vale transporte, a empregados e funcionários (Solução de Consulta n. 349/07 – 9ª Região Fiscal).

GASTOS COM SERVIÇOS, MÃO-DE-OBRA, MANUTENÇÃO, ALIMENTAÇÃO, FERRAMENTAS. CRÉDITO. Os gastos com contratação de mão-de-obra de pessoa a jurídica para operação de máquinas da linha de produção, com manutenção de equipamentos da linha de produção e da rede elétrica industrial, com contratação de serviços relativos ao processo de produção e com ferramentas não incluídas no ativo imobiliza do são considerados insumos, para fins de creditamento. Todavia não são considerados insumos os gastos com Programa de Alimentação do Trabalhador, transporte de pessoal, limpeza, vigilância, jardinagem, manutenção de prédios administrativos e de produção, uniformes e Equipamentos de Proteção Individual (Solução de Consulta n. 377/06 – 9ª Região Fiscal).

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda (Solução de Divergência n. 43 de 07/11/08 - COSIT).

O que norteou o entendimento da Receita Federal foi exatamente o preceito normativo das Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04: os insumos que geram crédito de PIS e COFINS devem se desgastar em razão do contato direto com o produto em fabricação (em relação aos industriais, os mesmos critérios aplicados à apropriação de créditos de IPI, previsto no artigo 164 do RIIPI/02), ou serem aplicados/consumidos na prestação de serviços (em relação aos prestadores de serviços). Quanto a estes últimos (prestadores de serviços), deve-se salientar que há alguns exemplos de insumos que geram créditos de PIS e COFINS: a vassoura para empresas que prestam serviços de limpeza; os computadores utilizados no desenvolvimento de softwares por empresas que prestam serviços de informática; a tesoura para empresas que prestam serviços de jardinagem; entre outros cujo emprego é essencial à prestação de determinados serviços.

Pois bem.

No entender da Receita Federal, as despesas efetuadas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados conferem créditos aos industriais porque não há desgaste dos mesmos em razão do contato direto com o produto em fabricação; e não conferem créditos a prestadores de serviços porque não são essenciais à prestação de serviços.

Ocorre que, conforme já dito no introito, em 09/01/09 foi publicada a Lei n. 11.898/09, que permitiu expressamente o direito a esses créditos ao acrescentar o inciso X ao artigo 3º da Lei n. 10.833/03. Vejamos:

Art. 3º. (...)

(...)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Em meu entendimento, tal modificação não retroage a períodos pretéritos, entretanto, pode ser pleiteada por outros contribuintes em razão dos princípios da isonomia, capacidade contributiva e não-cumulatividade plena das contribuições ao PIS e à COFINS.

Seguem os argumentos.

3. Irretroatividade da Lei n. 11.898/09

Para o fim de preservar o direito adquirido e o ato jurídico perfeito (artigo 5º, XXXVI,⁴ da Constituição Federal), em princípio nenhuma lei ou norma de qualquer espécie pode retroagir no tempo, especialmente para instituir ou majorar tributos, nos termos do artigo 150, III, alínea “a”, também da Constituição Federal.⁵

Mas a regra comporta exceções.

4. “Art. 5º. (...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

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

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

Conforme o artigo 106 do CTN,⁶ há apenas três hipóteses em que é permitido uma norma retroagir no tempo, a saber:

1. Em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; ou
2. tratando-se de ato não definitivamente julgado: (a) quando deixe de defini-lo como infração; (b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; ou (c) quando lhe comine penalidade (multas) menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Note-se: a hipótese 2 apenas regulamenta corolário constitucional segundo o qual a lei sempre retroage para beneficiar o réu; a hipótese 1, por sua vez, não vem a relatar possibilidade de retroatividade de uma norma que constitua ou disponha sobre direitos, apenas sobre atos que venham a interpretar uma norma já em vigor – o que, aliás, é característico de qualquer exercício de interpretação.

E se assim o é, então se da norma interpretativa resultar a disposição e/ou constituição de um direito ou obrigação, não será possível a sua retroatividade no tempo, afinal, neste caso não será meramente interpretativa, mas sim dispositiva/constitutiva.

6. “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;”

A partir dessa análise sucinta, é possível concluir que:

- Em regra a lei ou norma não retroage no tempo;
- Tal impossibilidade é reforçada quando visar ao aumento de tributos;
- É possível a retroatividade de norma interpretativa, desde que seu efeito não seja a disposição e/ou constituição de um direito ou obrigação;
- As demais hipóteses nas quais há permissão à retroatividade dizem respeito à redução ou eliminação de multas impostas aos contribuintes, desde que o caso ainda esteja em discussão.

Muito bem.

Entendo que, ao acrescentar o inciso X ao artigo 3º da Lei n. 10.833/03, a Lei n. 11.898/09 efetivamente dispôs sobre um direito, isto é, criou uma situação jurídica antes inexistente (a possibilidade do crédito sobre os gastos lá relatados).

E vale salientar: creio que as normas em geral não ostentam caráter declaratório (interpretativo), mas sim dispositivo, afinal sempre constituem uma situação jurídica, positiva ou negativamente. Justamente por não serem declaratórias é que as leis não podem retroagir no tempo.

Em minha opinião, há apenas duas hipóteses em que seria possível tal retroatividade:

A primeira seria a hipótese de um contribuinte que, após ter apropriado o crédito, foi autuado e apresentou impugnação/recurso ainda não julgado definitivamente. Na exposição de linhas atrás, seria o caso de aplicação da hipótese 2(b), isto é, “quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência

de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo”.

Cumpre frisar, nesse contexto, que a apropriação de crédito posteriormente compensado não tem o condão de implicar “falta de pagamento de tributo” (ocasião em que seria inaplicável a alternativa aventada), afinal, segundo o artigo 156, I e II, do CTN, tanto o pagamento em dinheiro como a compensação constituem hipóteses de extinção do crédito tributário.

Já a segunda não se trata necessariamente de uma retroatividade, se os contribuintes continuarem tentando obter um provimento no qual se declare que os gastos citados na Lei n. 11.898/09 não constituem nova modalidade de crédito, mas sim de insumos da atividade operacional inseridos no inciso II do artigo 3º (não no inciso X). Tal possibilidade será analisada no tópico 5, *infra*.

4. Violação ao Princípio da isonomia e da Capacidade contributiva

Conforme a interpretação mais difundida na doutrina e na jurisprudência, o princípio da isonomia constitucional, positivado no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, consiste na dispensa de tratamento igual àqueles iguais entre si, bem como tratamento desigual àqueles que são desiguais.

Na esfera tributária, o princípio vem expresso no artigo 150, II, da Constituição Federal, que determina a proibição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes.

E mais.

O próprio artigo 150, II, da Constituição Federal, já indica desde logo ser vedada a distinção entre contribuintes em razão de ocupação profissional ou função econômica exercida.

E aqui fazemos um breve aparte para lembrar a famosa aula de Hugo de Brito Machado,⁷ para quem a vocação natural da *lei* é discriminar e disciplinar as desigualdades naturalmente existentes no meio social, de modo que o esforço intelectual do intérprete não deve recair ao fato da discriminação, em si mesma, mas sim aos critérios eleitos pelo legislador para se averiguar se a discriminação violou, ou não, o princípio da isonomia.

Com essas premissas em mente, em especial a vedação constitucional explícita acerca da proibição de distinção, pela lei, em razão de ocupação profissional ou função econômica exercida, é-nos forçoso concluir que o único critério lícito à discriminação entre contribuintes são suas respectivas *capacidades contributivas*, nos termos do artigo 145, §1º, também da Constituição Federal.

Segundo tal dispositivo, os impostos devem ter caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Mas entendemos que a utilização do termo “impostos” é imprópria, porquanto a medição da capacidade econômica como critério à imposição tributária é aplicável a todos os tributos não-vinculados, isto é, cujas receitas não se prestam a remunerar uma atividade estatal específica.⁸

7. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 44-5.

8. Por exemplo, as *taxas* são tributos vinculados, cujo critério de medição da base de

Entre os tributos não-vinculados estão as contribuições ao PIS e à COFINS: apesar de suas receitas terem destinação orçamentária específica (o financiamento da Seguridade Social), fato é que não se destinam a remunerar uma atividade estatal específica a ser prestada ao contribuinte.

Por essa razão, entendemos que o princípio da *capacidade contributiva* deve ser utilizado pela legislação tributária para discriminar os contribuintes que terão direito a este ou àquele crédito de PIS/COFINS, nenhum outro, mormente critérios que levam em consideração o ramo de atuação econômica do contribuinte, já que são expressamente vedados pelo já mencionado artigo 150, II, da Constituição Federal.

Muito bem.

A Lei n. 11.898/09 violou os princípios da igualdade e da capacidade contributiva ao dispor que apenas prestadores de serviços de limpeza, conservação e manutenção têm direito ao crédito de PIS e COFINS sobre as despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos a empregados.

As sobreditas violações se afiguram incontestáveis na medida em que se verifica que o critério utilizado foi justamente a ocupação econômica dos contribuintes, o que é expressamente vedado pelo artigo 150, II, da Constituição Federal.

Não é só.

cálculo não é a capacidade econômica do contribuinte, mas sim o serviço público e/ou o poder de polícia administrativa prestados pelo Estado. Do mesmo modo, por exemplo, as contribuições de melhoria não observam o princípio da *capacidade contributiva* como critério de apuração da base de cálculo, justamente porque deve ser medida em função da valorização venal do imóvel beneficiado pela melhoria que se quer implementar.

Não se considerou que contribuintes com a mesma capacidade econômica estão sendo tratados de modo desigual. Afinal, duas empresas podem ter o mesmo nível de faturamento e apurar seu IRPJ pelo mesmo método (lucro real), mas uma tem direito ao crédito (em razão de sua atividade) e outra não. Há, aí, clara e indubitável afronta à isonomia e à capacidade contributiva.

5. Violação ao Princípio da Não-cumulatividade plena

As Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, em suma, modificaram o regime de apuração das contribuições de cumulativo para não-cumulativo. Em contrapartida, suas alíquotas foram majoradas para 9,25% (1,65% relativo ao PIS e 7,6% à COFINS).

Essa *não-cumulatividade* foi desenhada segundo o alvêdrio do legislador ordinário porque não havia, até então, qualquer preceito constitucional impondo a sistemática na apuração dos tributos. Restringiu-se, portanto, a um sistema legal de abatimento de créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionadas no artigo 3º de ambas as leis.

Posteriormente, a Emenda Constitucional (EC) n. 42/03 inseriu o §12 ao artigo 195, conferindo status constitucional à não-cumulatividade do PIS/COFINS. Vejamos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos

provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

(...)

§12 – A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

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

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

A partir do artigo 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que inicialmente a regra do artigo 195, §12, da Constituição Federal foi cumprida porque foram eleitos os setores da economia que se beneficiam do regime não-cumulativo das contribuições, afinal: *(i)* pelos incisos I, VIII e IX, os comerciantes foram incluídos na não-cumulatividade; *(ii)* pelos incisos II e VI, também o setor industrial foi incluído no regime; e *(iii)* pelos incisos III, IV, V e VII, os prestadores de serviços podem se beneficiar da não-cumulatividade porque, nestes incisos, estão previstas despesas que podem ser suportadas por eles.

E se industriais, comerciantes e prestadores de serviços estão inseridos no seio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, então o regime não-cumulativo deve ser pleno a eles, sem quaisquer restrições, inclusive esta veiculada pela Lei n. 11.898/09.

Há uma lógica plausível neste entendimento.

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

Socorro-me às previsões dos artigos 155, §2º, e 153, §3º, II, da Constituição Federal (aplicável ao ICMS e IPI), para extrair o conceito constitucional da não-cumulatividade, embora reconheça desde logo que o método aplicável a esses impostos difere do método aplicável ao PIS e à COFINS⁹ (aliás, conforme ressaltai em artigo publicado na Revista de Direito Tributário da APET n. 21).

O valor perseguido pela Constituição Federal ao disciplinar a não-cumulatividade do ICMS e do IPI é a desoneração da circulação de mercadorias e industrialização de produtos,

9. A sistemática não-cumulativa do ICMS e IPI utiliza o método “imposto contra imposto”, que difere naturalmente da não-cumulatividade do PIS/COFINS, que se vale do Método Subtrativo Indireto, ou simplesmente “base contra base”. Pelo método “imposto contra imposto”, o direito ao crédito é exatamente o montante da carga tributária que incidiu na etapa anterior (destacado em Nota Fiscal), enquanto que pelo método “base contra base”, o crédito será calculado sempre a 9,25%, independentemente do montante da carga tributária incidente na etapa anterior.

razão pela qual esses impostos (ICMS e IPI) incidem apenas sobre o valor agregado às mercadorias e produtos ao longo das várias etapas da cadeia econômica.

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

O valor imiscuído neste princípio ao ICMS e ao IPI é a desoneração da circulação de mercadorias e industrialização de produtos, razão pela qual esses impostos (ICMS e IPI) incidem apenas sobre o valor agregado às mercadorias e produtos ao longo das várias etapas da cadeia econômica. José Eduardo Soares de Melo¹⁰ tem a mesma conclusão:

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

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

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

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

A existência de uma diferença clara entre os objetivos mirados pela não-cumulatividade aplicável ao IPI, o PIS e COFINS é assaz relevante. Afinal, demonstra que o valor constitucional (desoneração) será alcançado se, e somente se, a interpretação de custos, despesas e encargos creditáveis variar de acordo com a materialidade de cada tributo. E isto influencia (e muito) a caracterização do conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS.

Conforme já mencionado linhas atrás, o artigo 164 do RIPI/02 dispõe que, para fins de IPI, “insumos” são as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos, incluindo-se entre as matérias-primas e produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

Este conceito de insumo aplicável ao IPI está vinculado à própria hipótese de incidência do IPI, que é a industrialização de produtos. Mas, no caso do PIS e da COFINS, o núcleo da hipótese de incidência vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, porquanto alcança todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Ora, é justamente em razão dessa dessemelhança entre as hipóteses de incidência do IPI, PIS e COFINS que decorre a diferença entre os métodos de não-cumulatividade aplicáveis a cada qual. E é em razão de tal dessemelhança que o conceito de insumos aplicável a um e outro pode (e deve) variar.

Nesse contexto, é possível que se retroaja, na prática, o disposto na Lei n. 11.898/09 não porque a lei seria meramente interpretativa (porque não é), mas sim pelo argumento de que os gastos lá relatados constituem, sim, insumos da atividade operacional dos contribuintes, nos termos do inciso II do artigo 3º.

6. Conclusão

Ao cabo do presente ensaio foi concluído ser possível aos contribuintes não alcançados pelas disposições da Lei n. 11.898/09 pleitear seu direito aos créditos sobre as despesas com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, com base nos argumentos da violação aos princípios da isonomia, capacidade contributiva e plenitude da não-cumulatividade do PIS e COFINS.

Foi concluído também que a citada legislação em regra não é retroativa, porquanto não interpreta um direito, mas sim modifica uma situação jurídica não existente antes de sua edição, salve em duas únicas hipóteses, conforme sustentado ao longo do texto.

QUESTÕES JURÍDICAS EM TORNO DA FIGURA DO AAP – AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

Edmar Oliveira Andrade Filho

1. Introdução: evolução legislativa

O denominado “ajuste de avaliação patrimonial” (doravante “AAP”) é uma novidade introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei n. 11.638/07. A referida Lei modificou a redação ao parágrafo 3º do artigo 182 da Lei n. 6.404/76, que passou a ser a seguinte:

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do *caput* do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.

Assim, no momento em que foi criada pela Lei n. 11.638/07, a conta AAP deveria ser formada unicamente pela contrapartida dos ajustes nos valores de certos Ativos e Passivos, a saber:

(a) pelo valor decorrente dos efeitos produzidos pela adoção de padrões internacionais de contabilidade a serem estipulados pela CVM, com base no disposto no parágrafo 5º do artigo 177 da Lei n. 6.404/76;

(b) pelo valor decorrente do ajuste a valor de mercado ou do custo de aquisição ou emissão ajustado ao valor de provável

realização, no caso de aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de crédito: e,

(c) pelo valor da avaliação a preço de mercado nos casos em que este tiver de ser adotado em razão da ocorrência de fusão, cisão e incorporação.

Nova modificação ocorreu com o advento da Medida Provisória n. 449/08, depois convertida na Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Após o advento desta última Lei, serão classificadas como ajuste de avaliação patrimonial as contrapartidas de ajustes de valores do Ativo e Passivo que devam ser avaliados pelo “valor justo”. Vejamos o enunciado normativo:

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177.

O âmbito material de incidência da referida norma é formado por duas categorias de ajustes. Em primeiro lugar, devem ser registrados na conta de AAP as contrapartidas dos ajustes nos valores de certos Ativos e Passivos que forem avaliados ou mensurados “valor justo” nas hipóteses previstas no corpo da própria Lei n. 6.404/76; em segundo lugar, devem ser registrados os ajustes que vierem a ser determinados pela CVM por intermédio de ato editado com base no poder de

legislar previsto no parágrafo 3º do artigo 177 da citada Lei n. 6.404/76.¹

Do ponto de vista tributário, o registro em AAP não interfere no cálculo dos tributos calculados sobre o lucro (sentido amplo) porquanto não fluem para o resultado do período. Todavia, a figura traz alguns efeitos tributários na medida em que modifica a forma de registro de certas provisões e cria uma conta transitória no Patrimônio Líquido das sociedades que interfere no cálculo dos juros sobre o capital próprio e no resultada da equivalência patrimonial.

2. Avaliação com base no valor justo na Lei n. 6.404/76

Consoante exposto, o conteúdo material da conta AAP variou de acordo com o ordenamento jurídico aplicável. Na Lei n. 11.638/08, o campo material era um e foi modificado menos de um ano depois com o advento da Medida Provisória n. 449.² Levando-se em consideração a aplicação do princípio do “*tempus regit actum*” é possível concluir que o registro na conta de AAP está sujeita a dois feixes de normas.

O primeiro feixe de normas é formado pelo enunciado do parágrafo 3º do artigo 182 da Lei n. 6.404/76, com a redação dada pela Lei n. 11.638/07, faz referências as seguintes normas da Lei n. 6.404/76: (a) parágrafo 5º do artigo 177 (b) inciso

1. Eis a redação do parágrafo 3º do artigo 177 da Lei n. 6.404/76: “§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados”.

2. A MP é datada de 03.12.2008 e a Lei é datada de 28.12.2007.

I do *caput* do artigo 183; e, (c) parágrafo 3º do artigo 226. O segundo feixe de normas é formado pelo mesmo enunciado normativo com redação dada pela Medida Provisória n. 449, segundo o qual as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos desde logo previstos no corpo da Lei n. 6.404/76, ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Após o advento da Medida Provisória n. 449, o conceito-chave para utilização da conta contábil denominada AAP é o de “valor justo”.³

O conceito normativo de “valor justo” foi instituído pela Lei somente com o advento da Medida Provisória n. 449. A rigor, esse diploma normativo nada mais fez do que transformar o conceito normativo de “valor de mercado” para “valor justo”. Antes do advento da Medida Provisória n. 449, um conceito de *valor justo* pode ser encontrado no enunciado do item 19.1.2.3 da Resolução CFC n. 1.025/05, do Conselho Federal de Contabilidade, que trata dos critérios de avaliação dos bens do Ativo Imobilizado.⁴ De acordo com esse preceito:⁵

Valor justo é o valor pelo qual um ativo poderia ser negociado entre partes independentes e interessadas, conhecedoras do assunto

3. O advento da Lei 11.638/07 e da Medida Provisória n. 449, superam – pelo menos em alguns pontos – as regras editadas pela CVM por intermédio da Deliberação CVM n. 527 de 01.11.2007.

4. O enunciado foi repetido no corpo da Resolução CFC 1.142/08, item 3.

5. O conceito normativo, da forma como está redigido, suscita uma importante questão: caberia cogitar da existência de valor justo nos casos em que não há efetiva disposição de negociar?. Da forma como está redigida a norma, sem a inequívoca “disposição de negociar” não há que se cogitar de mensuração com base no valor justo.

e dispostas a negociar, numa transação normal, sem favorecimentos e com isenção de outros interesses.

Esse conceito coincide, em essência, com o adotado explicitamente na Deliberação CVM n. 371/00. No entanto, esse ato normativo da CVM é mais abrangente na medida em que também faz menção ao “valor justo” dos Passivos, que foi adotado pela Medida Provisória n. 449, convertida na Lei n. 11.941/09. Vejamos o texto do ato normativo da CVM:⁶

18. Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser negociado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, em condições ideais e com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Em relação aos ativos, dúvidas podem ser suscitadas acerca da pertinência entre o conceito acima e o conceito de “valor recuperável” constante da Deliberação CVM n. 527/07, ou seja:

Valor recuperável de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e o seu valor em uso.

Para compreender o significado da expressão “valor recuperável” é necessário recorrer a dois outros conceitos contidos na citada Deliberação CVM n. 527, a saber:

6. O texto normativo faz referência a valor pelo qual um ativo pode ser negociado: ora para que se possa vislumbrar essa “possibilidade”, seria necessário pressupor a preexistência de um mercado onde o ativo pudesse ser negociado.

Valor em uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que devem resultar do uso de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa.

Valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda.

Se bem compreendi esse jogo de palavras, valor recuperável pode ser considerado valor de mercado (valor justo), de modo que há, na legislação, uma série de nomes para designar uma mesma coisa. Há, aqui, um problema semântico que cria insegurança jurídica para os destinatários das diversas normas.

A despeito das questões semânticas acima referidas, valor justo é um critério de mensuração⁷ de Ativos e Passivos e também critério de “reconhecimento”⁸ ou do registro do valor inicial de certos Ativos e Passivos, em certas circunstâncias. Logo, é um critério de atribuição de um novo valor por inter-

7. A mensuração, na seara contábil, é o procedimento de atribuição de um valor a um determinado fato contábil. De acordo com o item 99 do Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis denominado “*Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis*”, adotado pela Deliberação CVM n. 539, de 14.03.2008: “Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado”.

8. Adoto, aqui, o conceito explicitado no item 82 do Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis denominado “*Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis*”, adotado pela Deliberação CVM n. 539, de 14.03.2008. De acordo com o citado Pronunciamento: “Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 83. Envolve a descrição do item, a atribuição do seu valor e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser registrados no balanço ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem pelas notas ou material explicativo.”

médio de um ajuste no valor de entrada de um bem ou obrigação no patrimônio social ou, de modo outro, é a grandeza representativa do próprio valor de entrada.

Como critério de mensuração, o valor justo resulta da modificação do valor adotado para registro por ocasião da realização de um ato ou negócio jurídico; ou seja, da apuração do valor justo que seja diferente do valor contábil de entrada decorre a necessidade de um ajuste que, no caso, deve a sua contrapartida registrada em AAP, de modo que, em suma, trata-se de um verdadeiro ajuste do valor de aquisição do bem ou direito, ou da obrigação.⁹ De outra parte, é possível que juízo de mensuração seja realizado antes do registro, de modo que o valor objeto do registro será obtido com desprezo do valor de aquisição e com a adoção do valor justo como “valor de entrada”.¹⁰

As dificuldades da aplicação geral do conceito de valor de mercado – previsto na redação original da Lei n. 6.404/76, levaram à construção, na teoria contábil, da ideia de “valor justo” que vem a ser uma tradução da expressão “*fair price*” e é mais abrangente, na medida em que adota juízos de comparação e projeção. Em geral, o valor de mercado é obtido por uma análise comparativa entre: (a) valores adotados em negociações de bens em condições similares; (b) valores de reposição ou de reprodução dos bens no estado em que se encontram

9. Estou me referindo, aqui, à ideia central que está subjacente ao princípio do “custo como base e valor”.

10. É o que ocorre na atividade de arrendamento mercantil, de acordo com o item 20 da Deliberação CVM n. 554/08.

os que servem de parâmetro de comparação. Por sua vez, a ideia de *fair price* é mais abrangente porquanto exige projeções além de comparações, e, ademais, é mais útil porque elimina as dificuldades de obtenção do valor de mercado quando não existe mercado.

De qualquer sorte, esse critério de mensuração não deixa de ser problemático se considerarmos que ele supõe que o valor justo seja atributo de um bem ou um conjunto de bens isoladamente considerados. Ora, o valor de um bem fora do contexto operacional de uma empresa em marcha é diferente do que seria obtido pela avaliação global da própria empresa. A despeito de tudo isso, parece claro que critério de mensuração é qualitativamente superior ao da avaliação com base em custos históricos e, portanto, colabora para que o princípio da veracidade dos Balanços seja adotado da melhor maneira possível.

A Lei n. 11.638 é omissa a respeito do caráter jurídico da conta “Ajustes de Avaliação Patrimonial”, de modo que não existem regras acerca da sua possível utilização para eventual aumento do valor do capital social e nem há uma única palavra acerca do cômputo do seu valor para fins de cálculo e pagamento de dividendos. A Lei diz, no entanto, que os valores registrados a esse título são aqueles que não devem integrar o resultado do período porquanto ainda não reúnem as condições necessárias para o serem em atendimento ao regime de competência. Nos casos em que essa conta reflita o resultado da diferença entre o valor contábil e o valor de mercado dos ativos e passivos não se forma uma Reserva ou uma conta especial de lucros ou prejuízos acumulados. Não há Reserva porque não há separação

de lucro e não há lucro acumulado (ou prejuízo) porque tais valores não integram o resultado do período. Trata-se de conta de caráter transitório, de modo que os efeitos nos resultados só ocorrerão nos casos de haver realização econômica dos ativos e dos passivos, de modo que as receitas sejam consideradas ganhas e as despesas sejam consideradas incorridas. Para que esses eventos (a receita seja considerada ganha e a despesa considerada incorrida) ocorram é necessário o recebimento, pagamento ou extinção das obrigações a qualquer título. Não pode ser descartada a possibilidade de ocorrência de fatores que determinem a reversão dos valores registrados antes mesmo da realização.

2.1. Instrumentos financeiros destinados à negociação ou disponíveis para venda

Na texto da Lei n. 6.404/76, modificado pela Lei n. 11.638 e pela Medida Provisória n. 449, o dever de adotar a avaliação contábil com base no “valor justo” está previsto no artigo 183. O item I, alínea “a” do citado artigo dispõe que as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no Ativo Circulante ou no Ativo Realizável a Longo Prazo, quando destinadas à negociação ou disponíveis para venda serão avaliadas pelo valor justo. Em seguida, a alínea “d” do parágrafo 1º do artigo 183, contém definições normativas acerca do conceito de “valor justo”:

(d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsó-

ria realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

O preceito normativo determina a adoção do “valor justo” para os instrumentos financeiros que sejam destinados à negociação ou disponíveis para venda. Ora, uma ideia contém a outra, de modo que, se algo é destinado à negociação é porque está disponível para venda, posto que esta – a venda – é um instrumento daquela.

De acordo com a Instrução CVM n. 235/95, é considerado instrumento financeiro todo contrato que dá origem a um ativo financeiro em uma entidade e a um passivo financeiro ou título representativo do patrimônio em outra entidade. Essa definição normativa foi adotada pela Organização das Nações Unidas (ONU), por intermédio do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões de Contabilidade (ISAR), e também adotada pelo IASC (*International Accounting Standards Committee*), que é o órgão encarregado de proceder a harmonização das práticas contábeis a nível mundial. Para o FASB (*Financial Accounting Standard Board*), a noção de instrumento financeiro corresponde à ideia de caixa

ou equivalente. Os derivativos são espécies de instrumentos financeiros, assim considerados os ativos financeiros cujo valor resulta (deriva) do valor de outro ativo, podendo ser os derivativos, padronizados e negociados em mercados secundários organizados ou ser um contrato “*ad hoc*” entre as partes. Dentre os principais tipos de derivativos estão os contratos a termo, a futuro (tais como: índice de ações, taxas de juros e de câmbio, índices de preço, “*commodities*”), opções de compra e venda, “*warrants*”, operações de “*swaps*” (troca de resultados financeiros), etc.

O artigo 4º da Instrução CVM n 235/95, determina que não devem ser considerados como instrumentos financeiros: (a) as duplicatas a receber, nas empresas emissoras, e as duplicatas a pagar; (b) os contratos de seguro, nas empresas seguradas; (c) os contratos de arrendamento mercantil, na arrendatária; (d) os investimentos em ações que não possuam valor de mercado; e, (e) as obrigações com planos de pensão, aposentadoria, seguro e saúde dos empregados.

O registro do valor do ajuste necessário a modificar o valor contábil para atribuir o valor justo aos ativos deve ser feito após o cômputo dos rendimentos pactuados que continuam a ser imputados diretamente ao resultado quando forem considerados “*ganhos*”, para atendimento ao regime de competência. Dada a diferente natureza entre os rendimentos e os ajustes, parece claro que não pode haver “*compensação*” entre os valores.

2.2. Estoques

Na forma do item II do artigo 183 da Lei n. 6.404/76, os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior. Curiosa é a menção – no corpo do preceito – da expressão “valor de mercado”, tendo em vista que esse conceito foi substituído pelo de “valor justo”, tanto que a alínea “a” do parágrafo 1º do mesmo artigo dispõe que:

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:

(a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

(b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro.

Curiosa é também a menção ao “valor de mercado” contida no enunciado do parágrafo 4º do artigo 183 da Lei n. 6.404/76, que trata a mensuração dos valores dos estoques de mercadorias fungíveis. O preceito tem a seguinte redação:

§ 4º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

O inusitado é que a Lei modificou o conceito de valor de mercado para “valor justo”, mas “esqueceu” de modificar alguns preceitos que adotam aquela velha expressão.

De qualquer modo, a mudança, aqui, é significativa. No regime das normas vigentes antes do advento da Medida Provisória 449, convertida na Lei n. 11.941/09, os ajustes necessários para que os valores dos Estoques fossem mensurados de acordo com o preço de mercado eram feitos diretamente no resultado; após o advento da citada Medida Provisória, que coloca os Estoques entre os bens avaliados pelo valor justo, o registro do valor do ajuste passa a ser em AAP.

2.3. Investimentos

De acordo com a alínea “c” do parágrafo 1º do artigo 183 da Lei n. 6.404/76, o valor justo dos investimentos deve corresponder ao valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

Na Lei n. 6.404/76, a palavra “investimento” é ambígua e serve designar qualquer forma de aplicação de capital e também a específica aplicação que feita para aquisição de participações societárias. De acordo o item III do artigo 179 da Lei n. 6.404/76, as contas contábeis representativos dos “Investimentos” integram o grupo de contas do Ativo Permanente, nas quais devem ser registrados os valores:

(a) relativos às participações permanentes em outras sociedades; e,

(b) pertinentes aos direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

Acerca da caracterização das participações permanentes a doutrina aponta para a necessidade de verificar, em cada caso, a existência de indícios de permanência. De acordo a doutrina de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Gelbcke:¹¹

Incluem-se aqui somente os investimentos em outras sociedades que tenham a característica de aplicação de capital, não de forma temporária ou especulativa, existindo efetiva intenção de usufruir dos rendimentos proporcionados por esses investimentos.

Em igual sentido, a intenção de permanência foi referida pelas autoridades fiscais quando da edição do Parecer Normativo CST n. 108/78 que trouxe importantes esclarecimentos acerca do conteúdo da rubrica contábil denominada “Investimentos”. O item 7.1 desse Parecer Normativo diz, textualmente:

7.1 Por participações permanentes em outras sociedades, se entendem as importâncias aplicadas na aquisição de ações outros títulos de participação societária, com a intenção de mantê-las em caráter permanente, seja para obter o controle societário, seja por interesses econômicos, como, por exemplo, a constituição de fonte permanente de renda.

O mencionado Parecer Normativo vai além ao afirmar que, em certas circunstâncias, há uma presunção de perma-

11. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; e, GELBCKE. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 136.

nência, que se caracteriza quando certo investimento adquirido permanece e na propriedade do adquirente até o fim do exercício social subsequente ao da aquisição.

Também devem ser incluídos entre os itens integrantes do subgrupo Investimentos aos valores pertinentes aos direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa. A Lei não faz menção aos valores registráveis no “Ativo Realizável a Longo Prazo”, de modo que somente serão considerados entre os integrantes dos Investimentos os valores relativos aos bens não realizáveis em curto e longo prazo e os bens que estejam sendo utilizados na produção de rendimentos. Neste último caso, são considerados como investimentos os bens para os quais a entidade destina a função de “reserva de valor”.

A norma que veicula o mandamento de avaliação dos investimentos com base no valor justo deve ser aplicada sem exclusão das regras contidas nos itens III e IV do artigo 183 da citada Lei que dispõem sobre a formação de provisão para perdas. Vejamos:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior.

Em ambas as situações, a Lei impõe a formação de Provisão para perdas que possam vir a ocorrer na eventual “realização” do valor do Investimento. O ajuste, em qualquer caso, será sempre subtrativo tendo como parâmetro de comparação (objeto do ajuste) o valor do custo de aquisição.

À primeira vista, a significação ordinária da expressão “valor de realização” guarda estrita relação com o valor justo (valor de mercado) do investimento especialmente se considerarmos que a “realização” mencionada no texto é uma “realização financeira”. No entanto, o enunciado do item IV, acima transcrito, sugere que há diferença entre uma e outra provisão quando diz que o valor dos investimentos que não decorram de participações societárias devem figurar no Balanço pelo valor de custo ajustado, isto é:

Deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior.

Portanto, o texto da Lei indica que, ao menos em tese, a formação de Provisão para perdas não conduz, necessariamente, ao valor justo (valor de mercado) do investimento. Logo, para os investimentos que não decorram de participação societária a lei prevê duas espécies de ajustes: (a) um ajuste sobre o custo de aquisição em razão da formação de Provisão para

perdas; e, (b) um ajuste para chegar ao valor de mercado do investimento, nos casos em que este – o valor de mercado – seja inferior ao valor do custo contábil preexistente à mensuração estabelecida pela Lei. Destas duas espécies de ajustes, apenas o segundo deve ser registro na conta AAP em razão do disposto na alínea “c” do parágrafo 1º do artigo 183, combinado com o enunciado do parágrafo 3º do artigo 182, interpolados pelo preceito do artigo item IV do artigo 183, todos da Lei n. 6.404/76, a seguir transcritos:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei.

A Lei é absolutamente omissa a respeito do que deve ser feito em relação às provisões para ajuste ao valor de mercado que foram constituídas antes do advento da Medida Provisória n. 449 que modificou, como acima explicitado, o campo material da conta de AAP. Essas Provisões foram imputadas ao resultado do período em que houve a constituição, mas agora a Lei manda que sejam registradas em AAP. O mais adequado, salvo melhor juízo, seria fazer o estorno da Provisão anterior, com imputação ao resultado, seguido da constituição de nova provisão, agora com contrapartida em AAP.

Nada obstante o fato de que o enunciado da alínea “c” do parágrafo 1º do artigo 183 da Lei n. 6.404, faça menção aos “investimentos”, no seu campo material não estão incluídos os investimentos de caráter societário porque para estes a Lei não impõe o critério de mensuração com base no valor justo ou de mercado. Relembremos o mandamento do item III do artigo 183 da Lei n. 6.404:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas.

Portanto, em relação aos investimentos societários o critério de mensuração é o do custo de aquisição ou de equi-

valência patrimonial, se for o caso, diminuídos de provisões para perdas.

O artigo 12 da Instrução CVM n. 247/96 ajuda a esclarecer esse ponto. Ele faz nítida distinção entre perdas efetivas e potenciais, e estabelece que, em qualquer destes casos, a formação de Provisão é obrigatória, mesmo em relação aos investimentos avaliados pelo valor de patrimônio líquido. Vejamos:

Art. 12 - A investidora deverá constituir provisão para cobertura de:

I. perdas efetivas, em virtude de: (a) eventos que resultarem em perdas não provisionadas pelas coligadas e controladas em suas demonstrações contábeis; ou (b) responsabilidade formal ou operacional para cobertura de passivo a descoberto.

II. perdas potenciais, estimadas em virtude de: (a) tendência de perecimento do investimento; (b) elevado risco de paralisação de operações de coligadas e controladas; (c) eventos que possam prever perda parcial ou total do valor contábil do investimento ou do montante de créditos contra as coligadas e controladas; ou (d) cobertura de garantias, avais, fianças, hipotecas ou penhor concedidos, em favor de coligadas e controladas, referentes a obrigações vencidas ou vincendas quando caracterizada a incapacidade de pagamentos pela controlada ou coligada.

§ 1º Independentemente do disposto na letra “b” do inciso I, deve ser constituída ainda provisão para perdas, quando existir passivo a descoberto e houver intenção manifesta da investidora em manter o seu apoio financeiro à investida.

§ 2º A provisão para perdas deverá ser apresentada no Ativo Permanente por dedução e até o limite do valor contábil do investimento a que se referir, sendo o excedente apresentado em conta específica no passivo.

Em razão do que foi antes exposto, parece claro que a constituição de Provisão para perdas, em relação aos investimentos societários, terá como contrapartida uma conta de resultado, a despeito de: (a) basear-se em expectativas de perdas; e, (b) conduzir, em certas circunstâncias, ao valor justo (valor de mercado) do investimento. Logo, nestes casos, o emprego da conta de AAP não é adequado.

A despeito das conclusões acima, considero que há, em relação aos investimentos de caráter societário, outra vertente de interpretação que não deve ser desprezada pela qual estaria justificada a utilização, em certas circunstâncias, da conta de AAP.

Lembremos que o item III do artigo 183 da Lei n. 6.404/76 prescreve que, em relação aos investimentos societários, a formação de provisão deve ser feita para ajustar o valor contábil no montante das “perdas prováveis na realização do seu valor”. A redação do texto legal é criticável na medida em que determina a formação de provisão em caso de vir a ser constatada perda provável que seja permanente: ora, a perda que é qualificada como permanente deixou de ser provável. Ademais, se a perda deixou de ser provável, então, não é mais o caso de provisão, mas, sim, de baixa do valor do investimento em virtude de liquidação por perecimento econômico.¹²

O problema maior, no entanto, está na expressão “na realização do seu valor”. Essa expressão, como acima foi dito, é am-

12. Abordei o tema no livro *Estudos e pareceres sobre imposto de renda das pessoas jurídicas*. 1. ed. São Paulo: MP, 2008, p. 24.

bígia de tal modo que permite cogitar que “realização”, neste contexto, corresponde à ideia de valor justo (valor de mercado), de modo que o valor realizável seria igual àquele que pudesse ser traduzido em dinheiro na data da mensuração. Portanto, não deve ser descartada a hipótese de ser válida a interpretação no sentido de que os investimentos societários sejam mensurados de acordo com o valor de mercado, especialmente nas circunstâncias não mencionadas no artigo 12 da Deliberação CVM n. 247/96, que possam, na prática, conduzir ao valor justo, caso em que o registro da Provisão teria como contrapartida a conta AAP. É o caso, por exemplo, da participação societária que é destinada à venda.

2.4. Passivos

O enunciado do parágrafo 3º do artigo 182 da Lei n. 6.404/76 prevê a adoção do critério de mensuração pelo valor justo aplica-se também aos Passivos.

De acordo com o enunciado do artigo 180 da Lei n. 6.404/76, as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no Passivo Exigível em Longo Prazo, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do artigo 179 (classificação em função do ciclo operacional). O artigo 184 da citada Lei, com modificação introduzida pela Lei n. 11.638/07, não menciona unicamente as obrigações; faz referência também aos “encargos e riscos”

que, supõe-se, não são espécies de obrigações. O preceito em questão dispõe que:

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a Longo Prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Em Direito, a palavra “obrigação” tem vários significados, que variam de acordo com o contexto. Diz-se que alguém está obrigado a fazer algo quando sobre ele está a ameaça de uma sanção que advém de uma regra preexistente ao que deve ou não deve ser feito. Em termos mais estritos, obrigação advém de um “vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma prestação em proveito de outra”.¹³ Para haver obrigação é necessário um fato sobre o qual incida uma norma, expedida pelo Estado (sentido amplo) por pelas partes de um contrato.

Por vezes, a obrigação advém da incidência de uma norma que prescreve uma responsabilidade de caráter patrimonial. Tal é o caso, por exemplo, da obrigação advinda de uma fiança

13. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 18; GALVÃO TELLES, Inocêncio. *Direito das obrigações*. 6. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1989, p. 10

sobre débito de terceiro que não é pago no prazo determinado. Em tais circunstâncias, fato do não pagamento torna aplicável a norma pela qual o fiador torna-se devedor em razão da responsabilidade anteriormente assumida. Por vezes a responsabilidade é imposta por Lei.

As obrigações podem ser referidas por “dívidas”, que podem ser dívidas de valor ou dívidas de dinheiro.¹⁴ Orlando Gomes¹⁵ explica que as dívidas de dinheiro são assim consideradas porque a obrigação de pagar consiste na entrega de uma determinada quantidade de dinheiro sonante ou algo que lhe possa substituir; de outra parte, nas dívidas de valor “a quantidade de dinheiro pode ser maior ou menor” em razão da flutuação do valor da moeda. Para San Tiago Dantas,¹⁶ as dívidas de dinheiro estão sob o império do princípio nominalista, isto é “devem ser solvidas com o número de unidades monetárias indicadas no título da dívida, ainda que o poder aquisitivo daquelas unidades se tenha modificado”, enquanto que as dívidas de valor “devem ser solvidas com a quantia que for capaz de representar o valor esperado”.

O valor contábil de um Passivo deve ser mensurado pelo valor justo (valor de mercado) se e quando existirem circunstâncias fáticas ou jurídicas que indiquem que a liquidação imediata – na data do Balanço – trará algum desconto ao devedor. Não está claro se a mensuração com

14. CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa. *Obrigações de pagamento em dinheiro*. 1. ed. Rio de Janeiro: Universitária, 1971, p. 21.

15. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 60.

16. DANTAS, F. C. de San Tiago. *Problemas de direito positivo*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 28.

base no valor contábil deve ser feita quando a situação financeira do devedor indicar, de forma inequívoca, que a obtenção do desconto é remota porque não existem indícios de que exista “mercado” para aquele passivo.

A mensuração com base no valor justo não substitui o dever de avaliação de certos passivos ao “valor presente”. O pressuposto do critério de mensuração com base no valor presente não guarda estrita relação com a ideia de “valor justo”, como será mais bem explicitado no item 3, abaixo.

3. Registro do ajuste

A lei determina que os ajustes sejam feitos em relação aos valores que ainda devam ser imputados ao resultado do período, em atendimento ao denominado “regime de competência”. Enfim, o registro dos ajustes deverá ser feito quando houver diferença entre o valor contábil e o valor justo em razão de fatores de caráter contingente, isto é, em razão de circunstâncias em que ganhos ou perdas nos ativos e passivos tenham sido materializados definitivamente.

Lembremos que, sob o aspecto funcional, o denominado “regime de competência” visa a fornecer critérios para imputação dos efeitos de mutações (permutativas ou modificativas) ocorridas (ou, em alguns casos, em vias de ocorrer) no patrimônio de uma determinada entidade, em determinado período, o qual é fixado pela lei ou o contrato ou estatuto. O

regime de competência está ligado à ideia de mensuração de resultados num determinado período de tempo, fixado pela lei ou pelo contrato; traduz, portanto, o conceito de tempestividade¹⁷ e, nenhuma relação tem com os critérios jurídicos de formação e dos efeitos das mutações patrimoniais.

Para que o mandamento de registro segundo o “regime de competência” é necessário que a haja “receita ganha” ou “despesa incorrida”. De fato, o § 1º do artigo 187 da Lei n. 6.404/76, dispõe que, na determinação do resultado do exercício, serão computados: (a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em dinheiro; e (b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. Logo, segundo a lei societária, o regime de competência é critério de imputação temporal ou de reconhecimento de receitas, custos, despesas, encargos e perdas. As receitas devem ser contabilizadas quando ganhas, vale dizer, a partir do momento que implicam modificação positiva do patrimônio, sem reservas, isto é, independentemente de qualquer condição. Por outro lado, os custos, despesas, encargos e perdas devem estar incorridos.

Sobre a ideia de despesa incorrida há uma antiga lição de Sampaio Dória. Para ele, despesa incorrida é a que: (a) resulta de obrigação formalmente contratada, líquida e certa, vencida ou não; (b) seja precisamente quantificável; (c) independa de

17. SÁ, A. Lopes. *Normas técnicas em contabilidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Apec, 1975, p. 37.

evento futuro e incerto, que possa eliminar a respectiva obrigação, verificando-se automaticamente seu vencimento (decurso de prazo, para exemplificar); e (d) possua titular (credor) identificado precisamente.¹⁸

Despesa incorrida tem existência, liquidez e certeza. A existência diz respeito à perfeição de uma relação jurídica decorrente da realização de um ato ou negócio jurídico (abstraída a questão da validade), pelo qual o contribuinte (como sujeito passivo da relação jurídica decorrente) obriga-se a prestar algo de forma incondicional; logo, a existência diz respeito a uma prestação, e a despesa é uma decorrência dela. A liquidez da prestação diz respeito à circunstância de poder ela ser exigível, segundo o direito aplicável à espécie. No que tange à certeza, ela pode ser qualitativa ou quantitativa; ou seja, tanto pode dizer respeito quanto à existência do negócio jurídico incondicional, como pode se referir a alguma incerteza sobre a prestação ou sua exigibilidade. Diz-se que algo goza de presunção de certeza quando ele é determinado ou objetivamente determinável.

Um conceito de “despesa incorrida” pode ser encontrado na Resolução n. 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, que dispõe sobre os *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. De acordo com o parágrafo 4º do artigo 9º da citada Resolução:

18. DÓRIA, Antônio Roberto. O regime de competência no imposto de renda e deduções de juros contratados. *Revista de estudos tributários n.º 3*. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1979, p. 24.

§ 4º – Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo.

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Adotando as lições J. L. Bulhões Pedreira, de forma didática, Sampaio Dória¹⁹ alerta para diferença entre despesa incorrida e provisão, dizendo;

Cabe ressaltar que o registro contábil da despesa já realizada, embora ainda não paga, não se confunde com provisão. Na despesa a pagar a obrigação de pagamento já nasceu de modo incondicional e em quantia determinada, ou quantificável com aproximação razoável. Na provisão, há registro contábil de reserva de recursos para atender a obrigação que ainda não existe, mas cuja existência futura é possível ou provável.

Com base na doutrina de Fábio Fanucchi, o mesmo Sampaio Dória,²⁰ ensina que o verbo “incorrer”, neste contexto, significa: “Assumir a responsabilidade por, muito embora sem pagar, ainda”.

Há que se observar uma questão: o critério da existência da contraprestação deve ser entendido sempre ao lado de ou-

19. Idem, p. 21.

20. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Regime de competência no imposto de renda e dedução de juros contratados. *Revista de Estudos Tributários* n. 3. São Paulo: IBET-Resenha Tributária, 1979, p. 23.

tros fatores; assim sendo, parece claro que despesa incorrida é aquela que já foi consumida ou que o contribuinte já auferiu algum benefício. Esta observação é importante porque podem ocorrer casos em que a contraprestação já existe, mas o serviço ou o bem ainda está sendo consumido ou em vias de ser.

A grande mudança introduzida pela Medida Provisória n. 449, convertida na Lei n. 11.941/09, é o tratamento das contrapartidas das “provisões”. No contexto normativo da Lei anterior (a Lei n. 6.404/76, sem as mudanças introduzidas pelas Leis n. 11.638/07 e 11.941/09), as contrapartidas das provisões deveriam ser imputadas ao resultado do período em que elas fossem formadas.²¹ A criação da figura do AAP modificou substancialmente aquele quadro: doravante, as provisões necessárias a ajustar os valores de Ativos ao valor justo devem ser registradas na conta de AAP, sem transito pelo resultado do período. O reconhecimento inicial das demais provisões, como as necessárias ao registro de perdas estimadas sob a forma de “encargos e riscos conhecidos e calculáveis”, referidas no artigo 184, I, da Lei n. 6.404/76, continuam a ser imputadas ao resultado ainda que a mensuração inicial do valor a registrado seja guiada para apuração do “valor justo”.

Há que considerar, ademais, que os termos “valor justo” e “valor presente” não são sinônimos.

21. Por essa razão entendi que as provisões eram “despesas incorridas” por equiparação legal. Escrevi sobre o tema em dois lugares: *Imposto de renda das empresas*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 194-195; e *Estudos e pareceres sobre imposto de renda das pessoas jurídicas*. 1. ed. São Paulo: MP, 2007, p. 82-89.

A Lei n. 11.638/07 introduziu modificações no texto da Lei n. 6.404/76 e determinou que, a partir de 1º de janeiro de 2008, certos ativos e passivos devem, por ocasião da elaboração do Balanço Patrimonial, ser avaliados pelo valor presente. Destarte, em face do disposto no inciso VIII do artigo 183 da Lei n. 6.404/76, os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, e os demais ativos, quando houver efeito relevante. De igual modo, em razão do disposto no inciso III do artigo 184, as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível em longo prazo serão ajustados ao seu valor presente e os demais passivos quando houver efeito relevante.

Esse critério de avaliação dos elementos patrimoniais ativos e passivos não é propriamente uma novidade. A Comissão de Valores Mobiliários desde a edição da Instrução CVM n. 64/87, exigia a adoção desse critério contábil de avaliação de elementos ativos e passivos para as companhias abertas.

Há tempos há uma séria discussão acerca do caráter do ajuste a valor presente que, não raro, é tratado como uma espécie de provisão.

As provisões, no direito brasileiro, visam a evidenciar pelo menos dois fatos: (a) a probabilidade iminente de perda de substância (de valor econômico) de ativos, de modo que são valores retificadores de contas de Ativo; e, (b) a ocorrência de riscos de perdas que podem gerar obrigações para a entidade. Diferentemente do ocorre com as provisões, o critério de mensuração com base no valor presente não visa a repercutir ou antecipar eventuais perdas em ativos ou que criem obrigações

decorrentes. O fundamento econômico de tais ajustes é a ideia de equivalência de valores entre períodos distintos, razão pela qual são exigidos em função da necessidade de tornar comparáveis os valores patrimoniais imediatamente realizáveis ou exigíveis com aqueles que dependem de um tempo de espera para realização ou exigibilidade. Neste sentido, o item 12 do Parecer CVM n. 21/90, esclarece categoricamente que o ajuste ao valor presente visa a expurgar, dos elementos ativos e passivos, os índices de inflação e juros reais embutidos nos valores registrados na contabilidade, de modo a permitir a mencionada comparação da melhor maneira possível.

A notória diferença entre os fundamentos econômicos das provisões e dos ajustes ao valor presente permite considerar que esses últimos não se equiparam àquelas.

As diferenças entre as figuras do Ajuste a Valor Presente – AVP e o valor justo, foram delineadas pela CVM no Anexo à Deliberação n. 564, de 17.12.2008, nos seguintes termos:

AVP: tem como objetivo efetuar o ajuste para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro. Esse fluxo de caixa pode estar representado por ingressos ou saídas de recursos (ou montante equivalente; por exemplo, créditos que diminuam a saída de caixa futuro seriam equivalentes a ingressos de recursos). Para determinar o valor presente de um fluxo de caixa, três informações são requeridas: valor do fluxo futuro (considerando todos os termos e as condições contratados), data do referido fluxo financeiro e taxa de desconto aplicável à transação.

Valor justo: tem como primeiro objetivo demonstrar o valor de mercado de determinado ativo ou passivo; na impossibilidade disso, demonstrar o provável valor que seria o de mercado por comparação a outros ativos ou passivos que tenham valor de mer-

cado; na impossibilidade dessa alternativa também, demonstrar o provável valor que seria o de mercado por utilização do ajuste a valor presente dos valores estimados futuros de fluxos de caixa vinculados a esse ativo ou passivo; finalmente, na impossibilidade dessas alternativas, pela utilização de fórmulas econométricas reconhecidas pelo mercado.

Vê-se, pois, que em algumas circunstâncias o valor justo e o valor presente podem coincidir.

A despeito desta diferença de fundamento econômico (e jurídico) entre um ajuste a valor presente e uma provisão para perdas para obtenção do valor justo, o certo é que o primeiro não deve ser registro em AAP, porque o pressuposto do registro é diferente daquele adotado para construção da ideia de “valor justo”. Assim sendo, diferentemente do que ocorre com os valores relativos a Ajustes a Valor Presente, os valores qualificados como AAP não devem transitar por conta de resultados enquanto não houver a materialização da receita (quando ela se torna “ganha”) ou da despesa (quando se torna “incorrida”).

4. Equivalência patrimonial

Em princípio, sendo o AAP uma conta pertencente ao Patrimônio Líquido, sobre ela deve ser calculada o ajuste de equivalência patrimonial nos casos em que o patrimônio líquido da investida é formado por essa conta de AAP. Assim, por

exemplo, se uma sociedade detém ações ou quotas de uma sociedade (investida) que tem valores registrados em AAP, deve ela (a investidora) contabilizar o reflexo desse valor em conta de resultado haja vista que a Lei não manda reproduzir – na investidora – a conta de AAP, como reflexo do Patrimônio Líquido da investida. Esse fato causa um efeito no momento em que o investimento vier a ser alienado ou baixado antes da total realização do AAP, na investidora, ao modo do que ocorria com a Reserva de Reavaliação, com a diferença que o efeito pode ser credor ou devedor.

Em outro lugar, escrevi²² sobre esse mesmo tema e não considere o disposto na alínea “b” do item III do artigo 248 da Lei 6.404/76 que tem a seguinte redação:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas:

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

22. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 616-617.

A conta de AAP, por disposição legal, só deverá receber valores que não devem ser imputados ao resultado; logo, as cifras registradas na referida conta contábil não corresponde a ganhos ou perdas efetivos. Deste modo, considero que a conta de AAP não constitui base para cálculo do valor do ajustes de equivalência patrimonial. Nada obstante, reconheço que, em certas circunstâncias, essa desconsideração pode criar distorções, como no caso em que a investida detém ações ou quotas do capital de sociedade com sede no exterior, cuja variação cambial deve – por força do disposto na Deliberação CVM n. 534/08, ser considerada como integrante do AAP.

5. Juros sobre o capital próprio

A Lei n. 11.638 introduziu regras para reconhecimento de receitas e despesas (inclusive custos e perdas de capital) que podem, em certas circunstâncias, afetar o valor do resultado que seria obtido pela aplicação das regras em vigor antes do seu advento. Portanto, se o resultado pode ser modificado, significa que o Patrimônio Líquido será igualmente modificado. Essa constatação traz emergir a questão dos eventuais efeitos para fins de cálculo e dedução dos Juros sobre o Capital, de modo que surge a dúvida se a base de cálculo dos juros deve ser o Patrimônio Líquido no conceito antigo (apurado de acordo com as normas anteriores à Lei n. 11.638) ou o novo, que contempla as modificações da citada Lei, da MP 449 e de atos da CVM.

Em relação ao Patrimônio Líquido, a Lei n. 11.638/07, se comparada com o ordenamento vigente antes do seu advento,

pode trazer efeitos de pelo menos duas naturezas: (a) em primeiro lugar, os efeitos decorrentes da antecipação ou adiamento do reconhecimento de receitas e despesas (custos e perdas de capital); e, (b) em segundo lugar, os efeitos decorrentes do registro de valores em AAP. Há cifras que apenas “mudam de lugar” sem alterar o Patrimônio Líquido, como é caso dos valores que eram registrados em Reserva que passam a ser considerados como receitas para quem não opta pelo RTT. Nestes últimos casos, o efeito final é o dos tributos que deveriam ser pagos caso se admita que os valores sejam tributáveis.

Pois bem, a lei tributária diz que os juros sobre o capital próprio podem ser contados sobre as “contas do Patrimônio Líquido” e não adota um conceito próprio de Patrimônio Líquido, na medida em que faz explícita referência ao conceito existente ordenamento jurídico societário. A lei tributária faz, neste caso, simples remissão, seguida de normas de ajustes ao dado pré-estabelecido (o conceito de Patrimônio Líquido).

Para quem optar pelo RTT, que foi erigido com a finalidade de implementar a neutralidade cogitada no texto original da Lei n. 11.638, esses efeitos podem ser considerados como integrantes do campo material da norma do artigo 16 da MP 449, de modo que não seria absurdo considerar que eles deveriam ser expurgados do valor do Patrimônio Líquido para fins de cálculo e dedução dos juros sobre o capital próprio. Para quem não optar pelo RTT, o expurgo não seria necessário em razão do fato de que esses valores integram o Patrimônio Líquido a que se refere a Lei tributária e não há norma específica a respeito dos ajustes desta natureza.

NORMAS BRASILEIRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E O ARTIGO 9 DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO: HIPÓTESE DE *TREATY OVERRIDE*?

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

1. Introdução

O presente estudo tem por escopo abordar a relação entre as normas brasileiras de preços de transferência veiculadas pela Lei n. 9.430/96 e compará-las com o artigo 9 dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, levando-se em conta as recomendações e o formato preconizado pela Convenção Modelo da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) – CM OCDE.

O objetivo é verificar se, da forma que a lei brasileira de preços de transferência (Lei n. 9.430/96) foi editada, ela violaria as disposições do artigo 9 dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. Ou seja, se as normas de preços de transferência brasileiras constituiriam afronta ao artigo 9 da CM OCDE e, portanto, configurariam *treaty override* com relação aos acordos de bitributação celebrados pelo país antes da edição de tal lei doméstica. Saliente-se que, até 2009, o Brasil celebrou quase 30 acordos de bitributação, em plena vigência.

Essa análise, em nossa opinião, é de extrema relevância, sobretudo no cenário tributário internacional vivenciado pelo

Brasil, após a denúncia do acordo de bitributação com a Alemanha (2005) e a ausência de acordo de bitributação com os Estados Unidos. Ambos os fatos podem ser, parcialmente, explicados precisamente por força da postura brasileira com relação às normas que versam sobre preços de transferência, em âmbito interno, bem como na forma de negociação e interpretação destas regras domésticas diante do artigo 9 dos acordos de bitributação.

Do ponto de vista prático, a questão reside em que casos uma empresa residente no Brasil está obrigada a adotar os métodos brasileiros, previstos na Lei n. 9.430/96, nas suas operações de importação e exportação com pessoas vinculadas residentes em país com o qual o Brasil possui acordo de bitributação, para se verificar se o preço praticado em tais operações corresponde ao preço que teria sido praticado nas relações com terceiros não vinculados.

Essa figura da extrapolação ou violação de norma de acordo de bitributação internacional por força de norma interna é conhecida como *treaty override*. Para a análise ora proposta se pressupõe um exame sobre a hierarquia entre as normas de Direito interno e as normas dos acordos de bitributação, bem como a análise da prevalência de uma sobre a outra sendo, portanto, tema de grande importância para os parceiros internacionais do Brasil.

2. Normas brasileiras de preços de transferência e o Princípio do *arm's length* no Brasil

Anteriormente a 1996, não existia qualquer tratamento específico dos preços de transferência na legislação brasileira. Até esta data, o controle dos preços praticados em transações nacionais e internacionais entre partes relacionadas ou pessoas ligadas era feito por meio de regras de combate à distribuição disfarçada de lucros (DDL).¹

Como assevera Bento,² ao contrário da regras de DDL – deveras subjetivas – o legislador brasileiro, ao adotar as regras de preços de transferência, instituiu um controle normativo altamente objetivo. Outra diferença entre os preços de transferência e a DDL é que esta exige uma vinculação societária entre quem recebe e aquele que paga os valores imputados como lucro, contrariamente ao preço de transferência, em que o vínculo societário não é essencial. Também se pode afirmar que a natureza dos preços de transferência é internacional, enquanto o DDL tem caráter nacional ou doméstico.³

As normas relativas aos preços de transferência foram inseridas no sistema jurídico pátrio pela Lei n. 9.430/96 que, por sua vez, trouxe em seus artigos 18 e 19, respectivamente, os métodos a serem empregados nas operações de aquisição ou de

1. Sobre o tema vide obra de SCHOUERI, Luis Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

2. BENTO, Paulo Marcelo de Oliveira. As Regras Brasileiras de Preços de Transferência e o Princípio Arm's Length – Uma Análise Multidisciplinar. In PANZARINI FILHO, Clóvis et. Al. (coord.) *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 2, 2006, p. 109.

3. Idem.

exportação de bens, serviços e direitos com pessoa vinculada residente no exterior (art. 23) ou, ainda que não vinculada, com pessoa residente em país com regime de tributação favorecida (art. 24).

As únicas exceções, isto é, as hipóteses em que não se aplicam as regras de preços de transferência, no Direito interno brasileiro, são nos casos de pagamentos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa e assemelhadas, os quais estão sujeitos a legislação específica.⁴

O objetivo das normas de preços de transferência, tanto no Brasil como no Direito comparado, é evitar a realocação, de um lado, de custos, despesas ou depreciação, e de outro, dos lucros produzidos em determinada jurisdição, quando as transações são realizadas entre partes relacionadas.

Assim, o controle por meio de preços de transferência visa estabelecer o limite máximo para deduções (custos, despesas e depreciações) bem como os limites mínimos de rendimentos no país, ambos para fins de imposto de renda, evitando a manipulação geográfica dos lucros e deduções gerados em razão de transações entre partes que possuam algum tipo de relação societária, de controle ou, no caso brasileiro, em outras hipóteses, como será devidamente analisado em tópico específico, que trata do conceito interno de pessoas vinculadas.

Esta necessidade de se controlar os preços praticados que não foram negociados livremente no mercado aberto, sob as leis

4. Vide crítica sobre o tema em SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência no Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 302.

da oferta e da demanda, implicam diretamente na alteração dos princípios da livre concorrência e da igualdade, além de também influenciarem o princípio da capacidade contributiva e o próprio conceito de renda tributável, de acordo com ordenamento jurídico brasileiro.

Nas palavras de Schoueri,

por meio da legislação dos preços de transferência, as transações entre partes vinculadas serão, para efeitos tributários, valoradas como se de transações entre partes independentes se tratasse, adotando-se os preços das últimas para efeito do imposto a pagar.⁵

A legislação brasileira, portanto, estabeleceu nas operações de importações um limite máximo de preço para fins de dedutibilidade de custos e despesas na apuração do lucro real em seu artigo 18, *caput*. Já nas exportações a referida Lei n. 9.430/96 estabeleceu um limite mínimo de preço a ser praticado, nos termos do art. 19, *caput*, sujeito a ajuste por parte da Autoridade Fiscal, no caso de sua inobservância.

Estes limites máximos e mínimos são definidos na lei interna brasileira através dos métodos listados nos respectivos artigos, os quais não são objeto do presente estudo, razão pela qual não serão abordados.⁶ Importante salientar, no caso brasileiro, que o contribuinte está livre para escolher qualquer dos métodos previstos na Lei n. 9.430/96 para a apuração de um preço parâmetro *arm's length*, assim entendido como

5. Idem, p. 73.

6. Para uma análise profunda sobre os métodos adotados pela legislação brasileira, para fins de apuração de preços de transferência, vide SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 121 a 201.

aquele que teria sido acordado entre as partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto.⁷

Convém apontar, notadamente, que a evolução da legislação tributária brasileira no que se refere aos preços de transferência decorreu de uma necessidade de se coibirem práticas abusivas e, inclusive, seguir a tendência internacional sobre o tema, notadamente a regras da OCDE. Esta conclusão pode, inclusive, ser retirada da exposição de motivos que acompanhou o projeto da lei em comento, no qual essa necessidade é mencionada em seu item 12.⁸

Assim, segundo Barreto,⁹ considerando que a exposição de motivos da referida lei nacional refere-se à OCDE, é admissível sustentar que os princípios e regras da OCDE devem iluminar a aplicação da Lei n. 9.430/96, ou seja, devem ser adotadas as diretrizes e a sistemática da OCDE (e, portanto, dos *Guidelines*)¹⁰ na aplicação e interpretação das normas de preços de transferência no Brasil.

7. SCHOUERI, Luis Eduardo. Idem., p. 293.

8. “As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas nos países da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados ‘Preços de Transferência’, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferência de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior”.

9. BARRETO, Paulo Ayres. O Tratamento Transnacional nos Preços de Transferência e seus Limites Constitucionais. In SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*, vol. 3. São Paulo: Dialética, 2009, p.140.

10. Em 1995 a OCDE, com o intuito de auxiliar internacionalmente no estudo de tema tão complexo, editou um manual sobre os preços de transferência em padrões internacionais, intitulado “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*” (*Gui-*

Especificamente no que se refere ao princípio do *arm's length* no Direito brasileiro, para Schoueri,¹¹ o legislador brasileiro adotou implicitamente tal princípio, na medida em que, apesar de não ter sido literal, é possível extraí-lo de todo o texto da Lei n. 9.430/96 que versa sobre preços de transferência (art. 18 a 24).

Em oposição a tal entendimento, Barreto¹² menciona a abissal contradição entre a exposição de motivos da Lei n. 9.430/96 e seus enunciados prescritivos. Para o autor, o Brasil não adotou a regra de não favoritismo ou o padrão *arm's length*.

Por fim, cumpre apontar que o legislador brasileiro, ao adotar as regras de preços de transferência, o fez mediante a adoção de percentuais de lucros fixos permitindo, contudo, que os contribuintes utilizem margens diversas, desde que devidamente comprovadas, nos termos do art. 21, § 2º da Lei n. 9.430/96.

3. Adoção do Princípio do *arm's length* pela OCDE e pelo Brasil

Conforme aponta Bento,¹³ a utilização de um critério uniforme na determinação dos preços de transferência com

delines). Este manual contém comentários sobre os diversos temas importantes para determinação dos preços de transferência, tais como os princípios aplicáveis às transações entre partes relacionadas, inclusive envolvendo bens intangíveis. Em virtude da ampla experiência e renome da mencionada organização internacional, os *Guidelines* tornaram-se a principal referência internacional em matéria de preços de transferência, inclusive para países que não são membros da OCDE.

11. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 105.

12. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo, Dialética: 2002, p. 153.

13. BENTO, Paulo Marcelo de Oliveira. *op.cit.*, p. 113.

o objetivo de compatibilizar interesses de autoridades fiscais e contribuintes foi precisamente o motivo, sob a ótica internacional, que fez com que a comunidade internacional, sobretudo a OCDE, adotasse o padrão *arm's length* no que se refere aos preços de transferência.

Não obstante as regras da OCDE sobre preços de transferência tenham servido como motivação à produção das normas internas brasileiras sobre o tema, veiculadas na Lei n. 9.430/96, tal adoção foi longe de ter sido total, haja vista as diferenças nos critérios para a definição de comparabilidade e ajustes, a existência de margens fixas nas regras brasileiras e a adoção de outros métodos que não aqueles adotados pela OCDE, por exemplo.¹⁴

Independentemente de as regras brasileiras não terem sido incorporadas de forma idêntica às regras da OCDE (principal referência em matéria de preços de transferência no cenário internacional), Tórres¹⁵ aponta que isto não é, por si só, suficiente para afastar o princípio do *arm's length* ou negar sua inserção o ordenamento jurídico brasileiro.

De acordo com o autor,¹⁶ cada nação adota os métodos de controle sobre os preços de transferência com as suas próprias particularidades, mas também com pontos em comum, razão pela qual surgiram diversos métodos eficazes para al-

14. Idem, p. 115.

15. TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional* – planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: RT, 2001, p. 190.

16. Idem.

cançar o preço de livre concorrência e, assim, refletir em cada país o *arm's length principle*.

Portanto, não se discute que o Brasil não incorporou em sua legislação interna as regras de preços de transferência da OCDE, o que se comprova sem grandes esforços. Contudo, o que é relevante é verificar a consistência dos resultados decorrentes da aplicação das regras adotadas no Brasil com o princípio *arm's length*, consagrado pela OCDE e incorporado pelos seus países membros e outros não membros, em matéria de preços de transferência.

Assim, assevera Bento¹⁷ que três são as características peculiares à legislação brasileira que devem ser analisadas para se verificar se as regras brasileiras de preços de transferência seriam consistentes com o princípio *arm's length* consagrado no artigo 9 dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil (e, assim, verificar se existiria *treaty override* nos casos dos acordos celebrados antes da vigência da Lei n. 9.430/96). São elas: (i) a adoção de margens fixas de lucros; (ii) a liberdade na escolha dos métodos; e (iii) a adoção dos chamados métodos tradicionais, exclusivamente.

Nestes pontos, o Brasil continua na contramão internacional do que vem sendo adotado pelos países membros da OCDE, adotando uma política inflexível ao não permitir, na prática, outros métodos ou admitir outras possibilidades aos contribuintes.

17. Idem.

4. Relação entre normas de acordos de bitributação e de leis internas

A questão atinente à prevalência das normas veiculadas pelos acordos de bitributação sobre as normas veiculadas por leis internas é, como a doutrina já exaustivamente afirmou, demasiadamente complexa, uma vez que aborda o conceito e os limites da soberania de um Estado, relacionando questões de Direito Constitucional com de Direito Internacional Público.¹⁸ Diz respeito, portanto, à relação existente entre soberania e diplomacia, entre validade e eficácia, e o conceito de “jurisdição”,¹⁹ discussões estas que estão fora do escopo de nosso estudo.

A dupla ou bitributação ocorre quando impostos semelhantes são exigidos da mesma pessoa, em virtude de um mesmo objeto, pelo mesmo período de tempo e por força do exercício de duas soberanias fiscais.²⁰ Convém ressaltar que a doutrina já se manifestou no sentido de que tal fenômeno não é ilícito, mas permanece sendo nocivo, sobretudo por inibir o desenvolvimento do comércio e os investimentos internacionais.²¹

18. Cf. XAVIER, Alberto. Pressupostos e limites de aplicação dos métodos de apuração dos preços de transferência da lei n. 9.430/96 face ao art. 9º dos tratados contra a dupla tributação. *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo, n. 1, 2005, p. 18.

19. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 266.

20. COSTA, Alcides Jorge. Direito de autor e tratados para evitar a bitributação. In *A tutela jurídica do direito de autor*. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 83 apud GERMANO, Livia de Carli. Regime Tributário dos Contratos de Compartilhamento de Custos e Despesas. in TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 805.

21. TÓRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional das empresas*. São Paulo: RT, 2001, p. 231.

Os principais objetivos que fazem com que os Estados celebrem um acordo de bitributação são sabiamente elencados por Baker,²² sendo tais objetivos comuns os seguintes: (i) eliminar a dupla tributação a fim de prevenir o desestímulo ao comércio internacional; (ii) fornecer cooperação entre administrações fiscais no combate à evasão fiscal; (iii) fornecer certeza a investidores e agente do comércio quanto ao regime fiscal sob o qual estarão submetidos – novamente prevenindo o desestímulo ao comércio internacional; e (iv) eliminação de tributação discriminatória.

A doutrina especializada é unânime em afirmar que as normas dos acordos de bitributação jamais podem criar tributos, ou seja, não inovam no campo tributário (função positiva), mas simplesmente limitam (função negativa) eventual incidência de normas internas.²³

Na metáfora deveras ilustrativa de Vogel, temos que os acordos de bitributação servem como uma máscara,²⁴ colocada sobre a face do Direito interno: a máscara tapa partes da face impe-

22. BAKER, Philip. Double taxation agreements and international law: a manual on the OECD model double tax convention. Londres: Sweet & Maxwell, 1991, p. 10 apud GERMANO, Livia de Carli. Regime tributário dos contratos de compartilhamento de custos e despesas. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 805.

23. Neste sentido vide BAKER: “*the treaty comes only to relieve from tax which might otherwise have been imposed*” (BAKER, Philip. *Double Taxation Agreements and International Tax Law*. Londres: Sweet & Maxwell, 1994, p. 7 e ss.); VOGEL: “*a tax treaty neither generates a tax claim that does not otherwise exist under domestic law nor expands the scope of alters the type of an existing claim (...)*” (VOGEL, Klaus. *On double taxation conventions*. Deventer: Kluwer, 1991, p. 19); e XAVIER: “a orientação unânime da doutrina é no sentido de que os tratados de dupla tributação desempenham uma função negativa, como corolário do princípio da legalidade ou da tipicidade da tributação, segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido senão com base na lei” (XAVIER, Alberto. op. cit., p. 23).

24. Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 284.

dindo que as normas internas incidam. Contudo, as normas de Direito interno continuam a incidir nos buracos da máscara que continuaram visíveis (boca, olhos etc.).

A partir desta metáfora, não há mais espaço para se aceitar a redação *ipsis literis* do artigo 98 do CTN,²⁵ na medida em que resta claro que os acordos não revogam a lei interna, mas simplesmente suspendem sua eficácia, prevalecendo no caso concreto. Por este motivo, a norma interna continua a produzir seus efeitos nos “buracos da máscara”.

De acordo com Silva,

o art. 98 do CTN contém, sim, um comando ao legislador pátrio, no sentido de que a ele é vedado inserir qualquer norma no ordenamento jurídico que seja contrária àquilo que foi veiculado no acordo. O modal deôntico, no caso, é o proibido.²⁶

Trata-se, na realidade, de uma suspensão de eficácia da norma interna nas situações específicas e absolutamente delimitadas, disciplinadas pela norma convencional.²⁷ Para Xavier,²⁸ estaríamos diante de uma limitação de eficácia, que caracteriza o fenômeno da *derrogação*. Todavia, para Moussallem,²⁹ a

25. “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais **revogam** ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha” (grifos nossos).

26. SILVA, Felipe Ferreira. “Tratados internacionais: procedimento de produção, recepção no Direito interno e questões correlatas”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). *Curso de especialização em Direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1043.

27. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 113.

28. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 102-103.

29. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 214-216.

distinção entre derrogação (revogação expressa parcial) e ab-rogação (revogação expressa total) é inútil, na medida em que a derrogação seria um falseamento da revogação.

A relevância em se apontar a impropriedade no uso do termo “revogação” ao invés de “suspensão de eficácia” não diz respeito a mero capricho acadêmico, mas sim relevância jurídico-pragmática. Isto porque, por exemplo, no caso de o acordo ser posteriormente denunciado por uma das partes contratantes, não há que se falar na necessidade de nova publicação das leis tributárias para que estas passem novamente a incidir, haja vista não terem sido revogadas (extirpadas) do sistema jurídico, mas sim, somente terem sua eficácia contida temporariamente (durante a vigência do acordo e inter partes) e, portanto, latente para determinadas situações.

Em relação à prevalência das normas dos acordos sobre as normas veiculadas por legislação interna, Xavier³⁰ assevera que há fundamentação constitucional para se sustentar tal prevalência, notadamente o artigo 5º, § 2º da Constituição Federal (CF). Ademais, chega a ser absurdo para o autor sustentar o contrário, na medida em que tal raciocínio implicaria em se negar a própria utilidade prática de um acordo internacional, que é precisamente a de estabelecer certos limites consensuais ao exercício da soberania de cada Estado contratante.³¹

Portanto, seja em função do art. 5º, § 2º, do art. 84, VIII, ambos da Constituição Federal, por força do art. 98 do CTN,

30. XAVIER, Alberto. *Pressupostos e Limites de Aplicação dos Métodos de Apuração...*, p. 19.

31. *Idem*, p. 18.

ou em razão das disposições da Convenção de Viena e dos “*international tax regime*”,³² entendemos que os acordos de bitributação prevalecem sobre as normas internas.

A partir desta constatação de que os acordos de bitributação têm aplicação prevalente em relação à lei interna, cumpre verificar se tal prevalência mantém-se adequada em relação às normas de preços de transferência previstas no art. 9 dos acordos celebrados pelo Brasil. Em caso negativo, isto é, se as normas brasileiras ultrapassarem os limites impostos pelo art. 9 dos mencionados acordos, poderemos estar diante de um *treaty override* em relação os acordos celebrados previamente à edição da Lei n. 9.430/96.

5. O *treaty override* no Direito tributário

Sobre a questão de ser possível uma norma jurídica que ingressa no ordenamento por intermédio de lei ordinária revogar disposição em sentido contrário, veiculada anteriormente por acordo internacional, estamos diante de pergunta sobre a possibilidade do chamado *treaty override* no sistema jurídico pátrio.

O *treaty override* ocorre quando há:

superação, por ato legislativo posterior, de compromissos firmados por meio de um acordo internacional. Diverge na denúncia, procedimento previsto na Convenção de Viena sobre tratados internacionais e que, nos acordos de bitributação é hipótese de raríssima ocorrência (...) No *treaty override*, o país, no lugar de

32. AVI-YONAH, Reuven S. *International Tax as International Law: an analysis of the international tax regime*. Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2007, p. 4-5.

comunicar a seu parceiro sua intenção de não mais manter o vínculo assumido internacionalmente, limita-se a editar legislação interna que ultrapassa os limites impostos pelo tratado.³³

Para Rocha,³⁴ embora o ordenamento jurídico brasileiro não reconheça qualquer primazia das convenções para evitar a dupla tributação da renda sobre a legislação interna, é bastante remota a possibilidade do *treaty override* em razão de, no caso de edição de legislação posterior à celebração do acordo, ser aplicado o critério de especialidade para solução de antinomias, acarretando em prevalência do acordo.

Precisamente sobre o tema do *treaty override*, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (recentemente aprovada pelo Brasil por meio do Decreto Legislativo n. 496 de 20/07/2009) ao se referir ao Direito interno e à observância dos acordos, dispõe em seu artigo 27 que: “Uma parte não pode invocar as disposições de seu Direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (...)”.

Em face dos princípios internacionais consubstanciados na Convenção de Viena sobre o Direito dos tratados, quais sejam, a boa-fé³⁵ e o *pacta sunt servanda*,³⁶ e também dos costumes internacionalmente praticados e consagrados pelos Estados Soberanos, conclui-se que, do ponto de vista normativo e dos princípios

33. In ROCHA, Sérgio André. *op.cit.*, p.12.

34. Idem, p. 117

35. Dispõe o art. 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, quando elenca a regra geral de interpretação dos tratados, que: “um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade”.

36. Dispõe o art. 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados que: “todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé”.

tributários internacionais costumeiros, o *treaty override* como deve ser repellido, não obstante poder ser considerado como medida lícita³⁷ por parte dos Estados contratantes.

Cabe, assim, verificar se tal figura se aplica nos casos das regras de preços de transferência brasileiras, quando comparadas (e, prevaletentes) às regras do artigo 9 dos acordos de bitributação anteriormente celebrados pelo Brasil.

6. As normas de preços de transferência nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil e sua relação com as normas internas

É indiscutível que o Brasil adota a Convenção Modelo da OCDE, com algumas alterações,³⁸ como base para negociar e assinar seus acordos de bitributação, não obstante o fato de não ser membro da OCDE. Em matéria de preços de transferência, os acordos brasileiros adotam regras que se compreendem nos artigos 7 (filiais) e 9 (1) (empresas associadas independentes) da referida Convenção, regras estas que adotam precisamente o princípio *arm's length*.

O artigo 9 da CM OCDE consagra o princípio *arm's length* e, portanto, permite que os Estados contratantes efetuem ajustes no lucro de seus respectivos contribuintes no caso de as empresas associadas manterem suas relações comerciais sob

37. Sobre a discussão com relação à ilicitude do *treaty override* vide TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo, RT: 2001, p. 635-637.

38. Das quais se destaca, principalmente, a ausência do artigo 9 (2), que permite o ajuste correlato por parte do outro Estado Contratante, para fins de apuração da renda.

condições especiais, que não existiriam entre empresas independentes (i.e., no livre mercado).

O parágrafo 2º do artigo 9 da CM OCDE dispõe sobre os ajustes correlatos, isto é, ajustes equivalentes a que ficam obrigados os Estados contratantes em virtude dos ajustes promovidos pelo primeiro Estado contratante, a fim de afastar a bitributação econômica, que poderia ocorrer no caso de ajustes unilaterais.

Cumprе apontar que o Brasil não adota,³⁹ em seus acordos de bitributação, o parágrafo 2º do art. 9, que prevê a obrigação de realização de ajuste equivalente pelo outro Estado contratante, quando o Estado contratante efetuou um ajuste. Segundo Schoueri,⁴⁰ uma vez que os ajustes correlatos apenas se fazem se o primeiro Estado demonstrar o desvio do princípio do *arm's length*, este dispositivo gera grandes dificuldades práticas em sua aplicação, sendo um dos motivos pelo qual o Brasil recusa inseri-los em seus acordos.

Independentemente da não adoção de tal parágrafo 2º no artigo 9, é de suma relevância salientar que, na falta de ajuste correspondente, não há bitributação jurídica, que é expressamente coibida pelos acordos de bitributação, mas pode haver bitributação econômica,⁴¹ uma vez que o artigo 9, parágrafo 2º, existe precisamente para evitar esse segundo tipo de tri-

39. Isto ocorre, por exemplo, com os tratados celebrados com Espanha, França, Itália, entre outros.

40. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 288.

41. VASCONCELLOS, Roberto França. Preços de transferência e acordos de bitributação. in BORGES, Alexandre Siciliano; FERNANDES, Edison Carlos; e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Manual de preços de transferência no Brasil*. São Paulo: MP, 2007, p. 168.

butação, que não faz parte do escopo ao qual os acordos de bitributação visam repelir.

Os comentários ao artigo 9 da CM OCDE são expressos em dizer que o ajuste, nos acordos de bitributação, cabe apenas no caso de se constatar a existência de relações que violem o *arm's length*, ou seja, relações e condições especiais entre as partes, alheias a terceiros independentes. É dito que “não é autorizado qualquer ajuste nas contas das empresas associadas se as transações entre tais empresas se efetuarem em condições de um mercado aberto normal (em bases ‘*arm's length*’)”.⁴²

Ainda sobre o tema observa-se que a não adoção do parágrafo 2º do artigo 9 nos acordos não implica, necessariamente, em bitributação econômica, uma vez que esta pode ser evitada por meio de procedimento amigável, previsto no próprio acordo, e no art. 25 da CM OCDE. Contudo, esta via de solução amigável já se mostrou ineficaz, inclusive no caso das controvérsias entre Brasil e Alemanha, que contribuíram para que a Alemanha denunciasse o referido acordo de bitributação.⁴³

Também cumpre apontar que, para haver o reajuste do lucro com base no artigo 9, parágrafo 2º da CM OCDE, é imprescindível que o Estado que pretende fazer o ajuste possua tal previsão em sua legislação interna. Isto porque, na ausência de lei interna prevendo tal reajuste, não haverá norma que embase esta incidência tributária, violando-se, por conseguinte, o princípio da legalidade. Como já dito, as normas veiculada

42. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 288.

43. CASTELON, Marta Oliveros. Perspectivas de novo acordo de bitributação Brasil-Alemanha. In: *Revista de Direito Tributário Internacional*. São Paulo, n. 8, 2008, p. 164.

pelos acordos de bitributação não criam obrigações tributárias, apenas limitam a incidência da lei interna visando, precisamente, garantir que o ajuste seja feito com base no princípio *arm's length*, nos casos dos preços de transferência.

Especificamente no que se refere aos preços de transferência, tal matéria é disciplinada no Artigo 9 da CM OCDE que pode ser traduzido da seguinte forma:

Artigo 9

Empresas Associadas

Quando:

- a) uma empresa de um Estado Contratante participar direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou
- b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações comerciais ou financeiras por condições aceitas ou impostas que diferem da que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal.

Este artigo 9 *supra*, que é o modelo seguido pelo Brasil nos acordos de bitributação, estabelece ajustes nos preços de transferência aos casos em que: (i) uma empresa tenha participação direta ou indireta no controle, direção ou capital de outra (isto é, seja uma empresa associada); ou (ii) que as empresas estejam ligadas em suas relações comerciais ou financeiras por condições distintas das que teriam acordado com empresas

independentes, sendo que tais empresas ligadas devem ser residentes em um ou em ambos os Estados contratantes.

Para Schoueri,⁴⁴ em virtude do efeito da “máscara” ilustrado por Vogel, o Estado renunciou à prerrogativa de fazer ajustes nos casos de (i) empresas não associadas; (ii) transações abarcadas pelo princípio do *arm's length*; e (iii) inexistência de redução de lucro em virtude da não observância do *arm's length*.

Uma vez que o artigo 23 da Lei n. 9.430/96 inclui, em sua definição, figuras alheias ao conceito de empresas associadas previsto no artigo 9 dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil – tais como consórcios ou condomínios, parentes, agentes e distribuidores exclusivos e pessoas domiciliadas em países com tributação favorecida – temos claro para nós que a lei interna extrapolou o conceito de “pessoas associadas” e, destarte, violou norma convencional internacional.⁴⁵

Portanto, a diferença reside no aspecto subjetivo de aplicação das referidas normas de preços de transferência. Enquanto que as normas do art. 9 da CM OCDE exigem um nexo de vinculação ou interdependência para serem aplicadas (em virtude da definição de “empresas associadas”), as normas internas não exigem, exclusivamente, tal vinculação. Isto porque o conceito de “pessoa vinculada” presente na Lei n. 9.430/96 inclui outras hipóteses adicionais, tais como transações com

44. Op.cit., p. 289.

45. Idem.

pessoas localizadas em países ou jurisdições com regime de tributação favorecida (art. 24 da Lei n. 9.430/96).

Em síntese, no que concerne ao aspecto subjetivo, o conceito utilizado pela CM OCDE de “interdependência” mostra-se claramente mais restrito do que o conceito interno brasileiro de “vinculação”,⁴⁶ na medida em que o primeiro apenas consagra as participações na direção, controle ou capital de outras pessoas jurídicas, ao passo que o último abarca outras formas de vinculação extrassocietárias, tais como a participação em empreendimento comum (consórcios) e relações comerciais de exclusividade como agente ou distribuidor de determinado produto no país.

Para Xavier,⁴⁷ tanto nos casos do conceito de “vinculação” trazido pela lei interna brasileira, como no que se refere à necessidade de prova direta da Administração Pública em relação à obtenção de vantagem anormal pela pessoa jurídica, devem prevalecer as disposições convencionais relacionadas aos dois temas. Portanto, o conceito de vinculação da Lei n. 9.430/96 não seria aplicável nas relações com Estados signatários de acordos de bitributação, tampouco se aplicariam as presunções absolutas e ficções jurídicas de margens fixas pré-estabelecidas no que tange ao atendimento do *arm's length*.

E aqui entra a maior diferença no que tange o princípio *arm's length* nas regras da OCDE e na legislação brasileira:

46. XAVIER, Alberto. op.cit., p. 31.

47. Idem.

diferentemente da legislação interna, na qual o princípio se extrai a partir de métodos escolhidos pelo legislador, no caso dos acordos de bitributação, o princípio *arm's length* está inserido na própria norma de repartição, o que, obviamente, implica ampla liberdade na escolha de métodos, desde que comprovado que sua aplicação leva à caracterização daquele princípio.⁴⁸

Com relação ao aspecto objetivo das normas de preços de transferência temos que, no artigo 9 da CM OCDE, a obtenção de chamada “vantagem anormal” jamais decorre de presunção absoluta, relativa ou ficção jurídica, mas sim e somente se decorrer de prova direta por parte da Administração Fiscal. Este requisito decorre precisamente da adoção e aplicação do princípio do *arm's length* que, como adverte Schoueri,⁴⁹ carrega a ideia inexorável de comparação, já mencionada.

Portanto, na medida em que as normas brasileiras que tratam da questão se utilizam de presunções e ficções que não permitem a comparação, substituindo-a por margens fixas de lucro que não comportam prova em contrário ou que permitem apenas por meio de provas impossíveis (*probatio diabolica*), afastam-se do princípio *arm's length*.

Finalmente, podemos afirmar que o aplicador do Direito não está limitado aos métodos fixados pelo Direito interno de qualquer dos Estados contratantes, devendo-se pautar pelo o princípio *arm's length* nos casos de conflito entre normas de Direito interno e norma decorrente de acordo de bitributação.

48. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de transferência...*, p. 292.

49. *Idem.*, p. 102.

Desta conclusão decorre outra a ela intrínseca e indissociável: sempre que as normas internas estiverem em conflito, potencial ou efetivo, com o princípio *arm's length* e, desde que haja acordo de bitributação, as normas internas não prevalecerão para prejudicar o contribuinte, razão pela qual nenhuma limitação (de método ou de prova) ou ampliação (de lucro tributável ou empresa associada) poderá advir. Caberá, aos intérpretes, negar a aplicação das normas decorrentes da Lei n. 9.430/96 sobre todo e qualquer ajuste de lucros decorrentes das regras de preços de transferência,⁵⁰ nos casos de existir acordo de bitributação assinado.

Cumprе apontar que as distorções das regras brasileiras sobre preços de transferência fazem com que sejam alocados e tributados, por parte do Fisco brasileiro, mais lucros no Brasil do que aqueles que realmente deveriam sê-lo por força do princípio do *arm's length*, podendo gerar uma bitributação econômica, além da violação da norma convencional de repartição de competência tributária.

Isto ocasiona uma excessiva oneração das transações e investimentos internacionais, o que pode levar à denúncia do acordo de bitributação pelo outro Estado, perante o Brasil. Isto foi o que ocorreu com a denúncia do acordo Brasil-Alemanha, em 07 de abril de 2005,⁵¹ sendo inegável que, um dos motivos para tal denúncia foi, de fato, a legislação brasileira

50. Idem.

51. Para um exímio estudo aprofundado da questão, vide ROTHMANN, Gerd Willi. A denúncia do acordo de bitributação Brasil-Alemanha e suas conseqüências. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito tributário*. São Paulo: Dialética, vol. 9, 2005, p. 146-179.

sobre preços de transferência, conforme apurado por meio de estudos sobre o caso.⁵²

7. Violação, pelas normas internas brasileiras, do Princípio *arm's length* previsto nos Acordos de bitributação

Cumprir notar que, em nossa opinião, caso seja praticado um preço objetivo *at arm's length*, inexistirá campo para aplicação dos métodos alternativos de apuração de preços de transferência estabelecidos na lei interna brasileira, sendo afastado qualquer tipo de ajuste.

Conforme já citamos, de acordo com Xavier,⁵³ não há possibilidade de utilização de presunções, relativas ou absolutas, nos acordos de bitributação. O motivo para esta afirmação é que os acordos de bitributação exigem a produção de prova direta que indique as eventuais divergências entre os preços fixados entre empresas associadas e os praticados entre pessoas independentes, isto é, não vinculadas.

Assim, é dizer que o referido artigo 9 dos acordos de bitributação apenas permite a tributação de “divergência imputável às relações de vinculação”, de tal sorte que inexistindo prática de preços discriminatórios nas relações da empresa com pessoas vinculadas, não poderão ser aplicadas as normas internas sobre preços de transferência que determinam a adoção de outros parâmetros, independentemente de serem ou não tais

52. Sobre as conclusões atinentes a um eventual novo acordo de bitributação sugerimos a leitura de estudo relatado em: CASTELON, Marta Oliveros. *op.cit.*, p. 164.

53. XAVIER, Alberto. *op.cit.*, p. 29.

normas internas decorrentes de presunções ou ficções. Veja-se o pensamento de Casella et al:⁵⁴

(...) como corolário, a legislação brasileira disciplinando os preços de transferência não poderá restringir ou limitar a interpretação do princípio *arm's length*, segundo critérios internacionais, a contribuintes protegidos por acordos de bitributação. Daí decorre que não caberá qualquer ajuste ao lucro, ainda que fosse possível nos termos da Lei n. 9.430/96, se o mesmo preço viesse a ser praticado, em igual situação, com um terceiro não relacionado e, para essa prova, caberia qualquer outro método além dos adotados pela Lei n. 9.430/96.

Importante ressaltar, ainda, o entendimento de Xavier,⁵⁵ com o qual concordamos integralmente, no sentido de que não se defende que os “métodos da lei brasileira sobre preços de transferência são, em si mesmos, incompatíveis com o princípio *arm's length* consagrado no art. 9 dos acordos, salvo na parte em que contém presunções”.

Outrossim, trata-se de hipótese de impossibilidade de utilização de presunções no caso de inexistência de divergência interna de preços nas relações da mesma empresa (importadora ou exportadora) com pessoas vinculadas ou não vinculadas.⁵⁶ Entretanto, caso seja apurada a divergência, serão utilizados os métodos não presuntivos da Lei n. 9.430/96, para apuração do preço objetivo *at arm's length*.⁵⁷

54. CASELLA, Paulo Borba; CORREA, Thelma Perez Soares e SAPOZNIK, Ralph. “Preço de Transferência: ‘Interface’ entre o Direito Interno e Direito Internacional”. In SCHOUERI, Luís Eduardo e ROCHA, Valdir de Oliveira (coords.) *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo, Dialética, vol. II. 1999, p. 284.

55. XAVIER, Alberto. *op.cit.*, p. 35.

56. VASCONCELLOS, Roberto França. *op.cit.*, p. 181.

57. “(...) nas operações realizadas com pessoas residentes ou domiciliadas em países com

8. Conclusão

Não obstante a menção feita na exposição de motivos da Lei n. 9.430/96, as normas brasileiras de preços de transferência apenas adotaram traços das regras da OCDE referentes a tal assunto. Em virtude dessa adoção parcial, as regras brasileiras primaram pelos princípios da certeza e da praticabilidade, o que dificulta o estabelecimento de preços *at arm's length* no Direito brasileiro.

Neste sentido, as regras internas de preços de transferências comprometem as relações internacionais nas quais o Brasil está envolvido, sobretudo aquelas em que há acordo de bitributação celebrado, uma vez que o artigo 9 desses acordos adota a redação da Convenção Modelo OCDE que, por sua vez, consagra o princípio do *arm's length*.

Quando um Estado contratante viola, em momento posterior e por meio de norma interna, uma disposição do acordo de bitributação que este celebrou, estamos diante da figura do *treaty override*, figura esta extremamente indesejada no âmbito convencional internacional.

O *treaty override* viola diversos princípios basilares previstos na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, tais como o art. 26, 27 e 31, violando o princípio do *pacta*

os quais o Brasil celebrou tratados para evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda, deverá prevalecer o princípio *arm's length* que, uma vez provado, impedirá a aplicação de qualquer ajuste nos termos da Lei n. 9.430/96. Por fim, o conceito de pessoa vinculada deve ficar restrito a filiais ou a pessoas associadas, direta ou indiretamente, por controle, direção ou capital” (GALLHARDO, Luciana Rosanova. Preços de Transferência – limites à fiscalização. In SCHOUERI, Luís Eduardo e ROCHA, Valdir de Oliveira (coords.) *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo, Dialética, vol. II. 1999, p. 257).

sunt servanda, a regra de observância interna das normas internacionais pactuadas e também a boa-fé. Ademais, ele poderá ensejar a denúncia dos acordos de bitributação por parte dos outros Estados, nos termos do artigo 31 da CM OCDE, que não concordem com tal medida interna afeta aos preços de transferência tomada pelo Brasil.

Fato é que a regulamentação interna dos preços de transferência dada pela Lei n. 9.430/96 ultrapassa os limites do art. 9 dos acordos de bitributação que adotam a Convenção Modelo da OCDE, como é o caso do Brasil. Tal violação se dá tanto no âmbito subjetivo – caracterizado pela maior abrangência do termo “pessoa vinculada” na lei interna do que o conceito de “empresas associadas” presente no art. 9 – como no âmbito objetivo – no que se refere à inversão do ônus da prova e à impossibilidade de recurso a métodos alternativos.

Portanto, caso seja praticado um preço *at arm's length* entre empresas associadas (conceito do artigo 9 da CM OCDE), é ilegítima a exigência de aplicação de métodos da lei interna para apuração do preço parâmetro, pois em tais hipóteses de acordo nenhum ajuste corretivo pode ser feito, desde que o referido preço esteja *at arm's length*, ainda que por método não previsto na norma interna. Se assim ocorrer, haverá *treaty override* para os casos de acordos de bitributação celebrados anteriormente à norma interna que está sendo aplicada, em patente violação de normas convencionais internacionais, por parte do Brasil.

“SUSPENSÃO” E “CANCELAMENTO” DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Octavio 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 e. 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

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.

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:

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 anti-arbítrio, 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 constitu-

cionais 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 que há de instituições ‘de fachada’, que servem apenas para encobrir atividades ilícitas de determinadas pessoas. Todavia, não se pode fazer tábula 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 Público, ao invés de impedir que os dirigentes das demais instituições imunes sejam remunerados, deveria criar instrumentos para punir o cometimento de abusos por parte dos contribuintes!

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

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

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

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

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

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

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.

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 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 adjetiva-la.⁷

Tal linha de raciocínio, porém, não foi bem aplicada pelo e. 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. (...)

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.

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

Porém, quando o e. 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:

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

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.

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 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. 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 deliberação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.⁹

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 Ma-

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.

chado.¹⁰ Comungamos deste entendimento, por certo. Nossa orientação diverge daquela esposada pelo Supremo Tribunal Federal, mas não excluimos 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 argüida 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 fun-

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.

cionamento, 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

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

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

constituída, deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Antes de tudo, constatamos que a decisão em tela é inequivocadamente *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 e. Supremo Tribunal Federal realizou distinção 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: §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).

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

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 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”, enquanto o §4º do art. 55 da Lei n. 8.212/91,

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

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-jurídica.

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 encontra-se 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 exigência 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.

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

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 minguagem 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}

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,

15. *Comentários ao Código Tributário Nacional*: artigos 1º a 95, v. I. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 241-242.

16. Em sentido contrário, veja-se o profundo estudo de CHIESA, Clélio. *A competência tributária no Estado Brasileiro*: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 176-177 e SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do terceiro setor*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 197.

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

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

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 “de-

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. 236-237.

ver da Administração de se manifestar 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

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”.

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.

CONSTITUIÇÃO, TRIBUTAÇÃO E POLÍTICAS PÚBLICAS

Sérgio Augusto Zampol Pavani

1. Introdução

Com o presente estudo pretendemos abordar duas facetas da implementação de políticas públicas. Se, de um lado, a sociedade clama pela concretização de políticas públicas com vistas a implantar melhorias no que concerne às condições de vida, de outro, há um aparato legal que, além de disciplinar a atuação estatal, estabelece um caminho jurídico a ser seguido, tanto no que diz respeito às áreas de atuação do Estado, como no que se refere aos recursos por ele utilizados.

2. Estado, Estado federal e Constituição

Há, na verdade, uma infinidade de definições a respeito do conceito de Estado. De forma sintética, podemos considerar modernamente o Estado como pessoa jurídica, o que significa que é concebido como sujeito de direitos, obrigações e competências, que lhe são conferidas pelo ordenamento jurídico. Em outros termos: a realidade jurídica estatal é conformada pela Constituição, sendo que esta se situa na esfera mais elevada do ordenamento jurídico. Compete à Constituição estabelecer e organizar o Estado, bem como delimitar as suas relações com os indivíduos. Nesse sentido, Hesse pontua que a Constitui-

ção possui três tarefas fundamentais: a *integração* (a Constituição pode ser considerada como o ordenamento jurídico do processo de integração estatal), a *organização* (a Constituição estabelece competências, isto é, cria um poder estatal, constituído de órgãos com fins e funções pré-estabelecidos) e a *direção jurídica* (a Constituição assume determinados cânones, como os direitos fundamentais, dotados de força vinculante em relação a todo o ordenamento).¹

Nesse aspecto, vale fazer uma breve ressalva a respeito da superioridade da Constituição. No sentido material, a Constituição representa o conjunto de regras que estabelecem os fins e os limites para a atuação do Estado. Assim, cada Estado terá uma Constituição que apresentará características próprias, isto é, seu modo individual de existir.² Do ponto de vista formal, compreende as regras e os princípios reunidos em documento escrito e solene,³ que somente poderão ser modificados mediante a utilização de processo especial, que difere do processo normalmente utilizado para a alteração ou modificação das leis ordinárias. Destarte, sob o ângulo formal, identifica-se com uma Constituição em que existam normas hierarquicamente escalonadas e mecanismos de controle de constitucionalidade, isto é, uma Constituição rígida.⁴ Já no

1. HESSE, Conrado. *Constitución y Derecho Constitucional*. Manual De Derecho Constitucional. Vários autores, p. 03-05.

2. MEIRELLES TEIXEIRA, J. H. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991, p. 42.

3. MEIRELLES TEIXEIRA, J. H. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991, p. 42.

4. MEIRELLES TEIXEIRA, J. H. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991, p. 43.

caso de uma Constituição flexível, como a da Inglaterra, tal fenômeno não se observa, pois ela pode ser alterada pelo Parlamento por intermédio de lei ordinária.

Como é cediço, a organização do Estado⁵ pode ocorrer por meio do unitarismo ou do federalismo. Muito embora se situem em pólos extremos, apresentam-se como formas de organização territorial do Estado de fundamental importância para a comunidade política.⁶ Em síntese, as formas de Estado se definem a partir do critério territorial, ou seja, como o poder se projeta dentro do território, com base na existência de uma descentralização político-administrativa de cada Estado.⁷ Assim, se, de um lado, o Estado unitário se funda na centralização política, na qual existe um único centro constitucionalmente apto a produzir normas jurídicas,⁸ de outro, podemos afirmar que o Estado federal se exprime pela Constituição, documento jurídico que instrumentaliza por meio de suas normas a vida de uma comunidade política – a Federação –, que, por sua vez, sistematiza⁹ de forma equilibrada e coor-

5. Não analisaremos no presente trabalho o Estado regional, pois tal tema, além de estar permeado por diversas teorias, a) que o consideram como Estado unitário; b) que o reconhecem como Estado federal; c) que o situam de forma intermediária entre as duas modalidades acima descritas, demanda aprofundamento que não se relaciona com o presente estudo.

6. FERREIRA, Pinto. *Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno*. 5. ed. Tomo II. São Paulo: RT, 1971. p. 307.

7. ARAÚJO, Luiz Alberto David & NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, p. 175-176.

8. ARAÚJO, Luiz Alberto David & NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, p. 176.

9. Pinto Ferreira acrescenta a respeito: “O sistema federal forma, por conseguinte, uma estrutura complexa, de base social e política, onde as dessemelhanças das unidades federadas, que são acessórias, se tornam gradativamente eliminadas, mediante a sua integração em uma unidade social mais ampla, cujo ordenamento jurídico, para usar uma linguagem filosófica, permite a consubstanciação da ‘multiplicidade’ dos Estados-membros na ‘unidade múltipla’ do Estado federal” (*Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno*. Tomo II. 5. ed. São Paulo: RT, 1971. p. 336).

denada as situações sociais, econômicas, históricas etc.,¹⁰ por meio da descentralização.

Para Pinto Ferreira,

o Estado federal é uma organização, formada sob a base de uma repartição de competências entre o governo nacional e os governos estaduais, de sorte que a União tenha a supremacia sobre os Estados-membros, e estes sejam entidades dotadas de autonomia constitucional perante a mesma União.¹¹

Postas tais ideias, e com apoio na lição de André Ramos Tavares, entendemos que o Estado federal possui as seguintes características: a) repartição de competências e de rendas pela Constituição; b) autonomia; c) rigidez constitucional; d) indissolubilidade do vínculo; e) representação das unidades federativas no Poder Legislativo Central; f) existência de um tribunal constitucional; e g) intervenção para a manutenção da federação.¹²

3. O Federalismo no Brasil atual

A respeito do federalismo nos dias atuais, a Constituição Federal de 1988 é esclarecedora: “Art. 1º – A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados

10. MELO FRANCO, Afonso Arinos de. *Curso de Direito Constitucional Brasileiro*. Vol. I. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958. p. 157.

11. *Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno*. Tomo II. 5. ed. São Paulo: RT, 1971. p. 319-320.

12. TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 728-729.

e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)”.

À primeira vista, podemos perceber que a República Federativa do Brasil é formada pela União (ente central), pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Nesse sentido, o artigo 18 da Constituição Federal de 1988 estatui que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Ora, pela análise do artigo acima descrito, constatamos que os Municípios também possuem autonomia no que concerne à organização político-administrativa. Assim, não podemos deixar de reconhecê-los como integrantes do federalismo brasileiro, muito embora haja opinião em sentido contrário.¹³

Por outro lado, é importante consignarmos que o princípio federativo foi contemplado como cláusula pétrea na Constituição Federal de 1988, nos termos do artigo 60, § 4º, I, que proíbe que a matéria seja modificada pelo Poder Constituinte Derivado. Na esteira desse raciocínio, verificamos que o constituinte de 1988 atribuiu grande importância ao federalismo, a ponto de situá-lo como integrante do núcleo petrificado da Constituição Federal.

13. Na doutrina, é famosa a objeção do jurista José Afonso da Silva, que não considera o Município como parte essencial para a composição da federação, pois, segundo o raciocínio do ilustre constitucionalista, em síntese, o desaparecimento dos Municípios não acarretaria o fim do federalismo, além do que a Federação é composta pelo somatório dos Estados e não dos Municípios, bem como estes últimos para a sua criação dependem de lei estadual, critério diferente daquele utilizado para a criação dos Estados-membros. Com base em tais premissas o ilustre constitucionalista afirma: “Nem o Município é essencial ao conceito de federação brasileira. Não existe federação de Municípios. Existe federação de Estados. Estes é que são essenciais ao conceito de federação” (*Direito Constitucional Positivo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 450-451).

Nessa ordem de ideias, o pacto federal é efetuado no bojo da Constituição. Contudo, devemos ressaltar que ela deve ser escrita e rígida, com o intuito de resguardar que o pacto não seja alterado via legislação ordinária. Para Michel Temer, a rigidez deve atingir o grau mais elevado, com o objetivo de impedir alterações, inclusive do poder reformador, e de modo a determinar a imutabilidade do federalismo, que deve ser garantido como cláusula pétrea.¹⁴

Nesse contexto, o artigo 19 da Constituição Federal estabeleceu vedações aos entes que compõem a Federação: a) o Brasil é um Estado laico, o que veda que os entes políticos assumam uma religião oficial, isto é, o Estado brasileiro não encampa assuntos religiosos de qualquer espécie e tampouco se mistura com eles, com a exceção da possibilidade de colaboração entre o Poder Público e igrejas ou cultos com o objetivo de atender a um interesse público na forma da lei; b) não se pode recusar fé a documentos públicos, o que acaba por conferir-lhes fé pública de âmbito nacional; c) veda-se a criação de distinções ou de preferências entre brasileiros – ou seja, busca-se atribuir aos componentes da Federação idêntico *status* –, que não podem ser vistos como seres humanos dispersos pelos entes da Federação – por questões de moradia ou de nascimento, entre outras –, mas devem ser reconhecidos como membros de uma unidade nacional.

14. TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 63-64.

Destarte, o federalismo brasileiro é composto a) pela União como poder central; b) pelos Estados-membros; c) pelo Distrito Federal; e d) pelos Municípios.

A Constituição atribui a cada um desses entes políticos uma parcela de competência, que, segundo entendemos, permite que cada um dos entes políticos atue numa esfera delimitada, inexistindo, portanto, hierarquia entre eles.¹⁵

Na esteira desse raciocínio, a repartição constitucional de competências é importantíssima para o Estado federal, pois compete à Constituição estabelecer os limites a serem respeitados por parte de cada um dos entes que compõem a federação. Como se vê, as normas constitucionais atinentes à repartição de competência trazem em seu cerne uma limitação do poder estatal. Esta ideia deve ficar consignada: *as normas constitucionais atinentes à repartição de competências possuem natureza limitadora do poder estatal.*

15. Dalmo de Abreu Dallari assim leciona: “No Estado Federal as atribuições da União e as das unidades federadas são fixadas na Constituição, por meio de uma distribuição de competências. Não existe hierarquia na organização federal, porque a cada esfera de poder corresponde uma competência determinada. No caso norte-americano os Estados, que estavam organizando a federação, outorgaram certas competências à União e reservaram para si, conforme ficou expresso na Constituição, todos os poderes residuais, isto é, aquilo que não foi outorgado à União. Esta regra tem variado nas Constituições dos Estados Federais, havendo alguns que tornam expressa a competência dos Estados e outorgam à União poderes residuais, havendo casos, ainda, de atribuição de poderes expressos à União e às unidades federadas. Modernamente, tornou-se comum a atribuição de competências concorrentes, ou seja, outorga de competência à União e às unidades federadas para cuidarem do mesmo assunto, dando-se precedência, apenas nesse caso, à União. A regra, portanto, no Estado Federal é a distribuição de competências, sem hierarquia. Assim sendo, quando se tratar de assuntos de competência de uma unidade federada, esta é que pode legislar sobre o assunto, não a União, e vice-versa” (*Elementos de Teoria Geral do Estado*. 24. ed. São Paulo; Saraiva, 2003. p. 258-259).

Para os efeitos do presente estudo, é importante nos centrarmos na repartição de competências e de rendas pela Constituição.

4. Repartição de competências e de rendas pela Constituição

Servimo-nos aqui dos sempre lúcidos pensamentos de Pinto Ferreira, que conceitua competência como “a capacidade de agir numa esfera determinada”.¹⁶ Ora, a repartição de competências pela Constituição é de suma importância para o federalismo, pois somente a Constituição, ao plasmar a soberania estatal, é que pode estabelecer os limites a serem respeitados por parte de cada um dos entes que compõem a federação. Em outras palavras: a Constituição vai definir o espaço a ser ocupado por cada um dos entes políticos da federação no âmbito do Estado. Dessa forma, as normas constitucionais atinentes à repartição de competência trazem em seu cerne uma limitação do poder estatal. Isso significa que cada um dos entes políticos tem carta branca para agir apenas e tão-somente nos termos que a Constituição permite.¹⁷

16. *Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno*. Tomo II. 5. ed. São Paulo: RT, 1971. p. 327.

17. Como já escrevemos: “Na esteira deste raciocínio, eventual extravasamento na esfera de competências administrativas se consubstanciará em ato ilegal ou abusivo, sujeito não só ao controle interno pela Administração, como também por parte do Poder Judiciário. Eventual decisão judicial no bojo do mandado de segurança que determine a correção de um ato abusivo ou ilegal, de forma indireta, assegura o cumprimento e o respeito às regras de competências estabelecidas na Constituição.” (PAVANI, Sérgio Augusto Zampol. *O Mandado de Segurança: jurisdição constitucional e repartição de competências*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 195)

Com efeito, o Estado federal tem a repartição de competências como uma de suas principais características, pois ela propicia a descentralização em entes dotados de autonomia. Fernanda Dias Menezes de Almeida leciona nessa direção:

A Federação, a rigor, é um grande sistema de repartição de competências. E essa repartição de competências é que dá substância à descentralização em unidades autônomas.

Com efeito, a autonomia, no seu aspecto primordial, que a etimologia do termo naturalmente indica – autonomia, do grego *autos* (próprio) + *nomos* (norma), significa edição de normas próprias –, corresponde, no caso dos Estados-membros, à capacidade de se darem as respectivas Constituições e leis. Ora, destituído de significado prático seria reconhecer essa capacidade de auto-organização e autolegislação, sem que houvesse uma definição do objeto passível de normatização pelos Estados.¹⁸

Assim, o Estado divide-se internamente, gerando outras ordens. Destarte, a autonomia¹⁹ confere aos membros da federação a possibilidade de auto-organização por meio de uma Constituição própria, ou seja, poderá ser elaborada uma Constituição local, desde que ela respeite as premissas²⁰ esta-

18. *Competências na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 29.

19. A respeito da autonomia acrescenta Fernanda Dias Menezes de Almeida: “Os Estados-membros da Federação não gozam de soberania, isto é, daquele poder de autodeterminação plena, não condicionada a nenhum outro poder externo ou interno. A soberania passa a ser apanágio exclusivo do Estado federal – e esta é a primeira nota distintiva em relação à Confederação. Desfrutam os Estados-membros, isto sim, de autonomia, ou seja, de capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competências traçado pelo poder soberano, que lhes garante auto-organização, autogoverno, autolegislação e auto-administração, exercitáveis sem subordinação hierárquica dos Poderes estaduais aos Poderes da União” (*Competências na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 25).

20. Para Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior, “é incogitável a existência de núcleos autônomos, associados por um vínculo constitucional, sem que cada qual, respeitadas as balizas da Carta magna, pudesse exercer um mínimo de autodeterminação em matéria organizativa” (*Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 182).

tuídas pela Constituição Federal. Referida capacidade de auto-organização se alinha com a tripartição de poderes, isto é, o membro-parcial possui Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário próprios.²¹

Com efeito, a repartição de competências na Constituição de 1988 é complexa, e pode ocorrer tanto pela técnica da repartição horizontal quanto pela técnica da repartição vertical.

Ora, por meio da técnica da repartição horizontal são reservadas matérias à União ou aos Estados-membros, o que por via de consequência vai permitir o exercício destas somente pelo ente que recebeu a competência (competências reservadas ou exclusivas).²² Nesse sentido, qualquer invasão na esfera de competência promovida por outro ente será considerada inconstitucional.²³ Por outro lado, a repartição de competências pode efetivar-se por meio da técnica da repartição vertical, em que se separa em níveis diversos o poder de dispor sobre determinada matéria.²⁴ Nesses casos, em que a matéria é atribuída à União ou aos membros parciais, poderá, por exemplo, competir à União expedir normas gerais e aos membros-parciais complementá-las.²⁵

21. ARAÚJO, Luiz Alberto David & NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. p. 182.

22. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Saraiva. p. 51.

23. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Saraiva. p. 51.

24. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Saraiva. p. 51.

25. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Saraiva. p. 51.

Além disso, de nada adianta atribuir ao ente político inúmeras tarefas a serem cumpridas por meio das competências constitucionalmente designadas sem permitir que o mesmo arrecade recursos necessários para a execução das missões que lhe foram confiadas.²⁶ Assim, a Constituição deve viabilizar as formas de obtenção de receitas para que a competência seja exercida em sua totalidade e com concretude, não ficando assim à míngua de recursos. A respeito ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

A existência real da autonomia depende da previsão de recursos, suficientes e não sujeitos a condições, para que os Estados possam desempenhar suas atribuições. Claro que tais recursos hão de ser correlativos à extensão dessas atribuições. Se insuficientes ou sujeitos a condições, a autonomia dos Estados-Membros só existirá no papel em que estiver escrita a Constituição. Daí o chamado problema da repartição de rendas.

A técnica para isto preferível corresponde à divisão horizontal de competências. Consiste em reservar certa matéria tributável a um poder (União ou Estado-Membro) que dela aufere recursos exclusivos.²⁷

Como se vê, por meio da existência de renda é que se viabiliza a tarefa dos entes federados²⁸ no sentido de exercer suas competências.

26. Nessa linha de idéias, Dalmo de Abreu Dallari também pontua: “A cada esfera de competências se atribui renda própria. Este é um ponto de grande importância e que só recentemente começou a ser cuidadosamente tratado. Como a experiência demonstrou, e é óbvio isso, dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos. É indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de rendas suficientes, pois do contrário a autonomia política se torna apenas nominal, pois não pode agir, e agir com independência, quem não dispõe de recursos próprios” (*Elementos de Teoria Geral do Estado*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 259).

27. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 51.

28. A respeito, é a lição de Amílcar Falcão: “É evidente que seria enganosa toda concessão

5. Constituição, economia e tributação

Para Ives Gandra da Silva Martins a economia sempre dirigiu o destino dos povos.²⁹ A importância da economia na sociedade é fundamental, tanto que se atribui ao Estado e às políticas públicas por ele encampadas uma parcela da responsabilidade pelo grau de desenvolvimento econômico que o país alcança.³⁰ À evidência, o prisma econômico se tornou parte integrante e fundamental das constituições, abrindo espaço para o Direito constitucional econômico. Nesse ponto, vale a pena fazermos uma breve incursão no Direito Constitucional.

Com a evolução do constitucionalismo, passou-se a admitir a existência de uma Constituição econômica. A conceituação da “Constituição econômica” ainda é tema tormentoso não só na doutrina pátria, mas também na doutrina internacional. André Ramos Tavares adverte que grande parte da doutrina reconhece que o conceito de Constituição econômica traz em seu bojo relevante carga histórica, tendo em vista as formas de organização econômica adotadas durante longos períodos.³¹ Segundo José Afonso da Silva, não podemos concluir que as bases constitucionais da ordem econômica é que acabam definindo a estrutura do sistema econômico, pois isso

de autonomia a determinada comunidade política, se concomitantemente não se lhe assegurasse o necessário poder de autodeterminação no que respeita à obtenção dos meios financeiros para o custeio dos seus serviços” (*Introdução ao Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 99).

29. *Teoria da Imposição Tributária*. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998. p. 47.

30. TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Método, 2003. p. 48.

31. TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Método, 2003. p. 76.

levaria à conclusão de que a Constituição formal define a realidade material, ou seja, em outras palavras, a forma estaria definindo o conteúdo.³² Na verdade, tanto a forma influi na modelagem da matéria quanto a matéria composta pela realidade influi na forma. Na esteira desse raciocínio, expõe José Afonso da Silva:

Aqui interessa considerar a *constituição econômica formal*, como a parte da Constituição que interpreta o sistema econômico, ou seja: que dá forma ao sistema econômico, que, em essência, é o capitalista. Vale dizer: *a constituição econômica formal brasileira consubstancia-se na parte da Constituição Federal que contém os direitos que legitimam a atuação dos sujeitos econômicos, o conteúdo e limites desses direitos e a responsabilidade que comporta o exercício da atividade econômica.*³³

Nesse diapasão, a Constituição econômica não se consubstanciaria num conceito autônomo de Constituição,³⁴ mas no conjunto de normas da Constituição que definem e organizam a ordem econômica. Tal posição também é encampada por André Ramos Tavares, nos seguintes termos: “Adotar-se-á aqui, vale esclarecer desde cedo, apenas a idéia de Constituição econômica formal, que compreende somente as normas de conteúdo econômico incluídas no texto constitucional”.³⁵

32. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 722.

33. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 722.

34. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 723.

35. TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Método, 2003. p. 80.

Nesses termos, a ordem jurídica constitucional, por meio de suas normas, acaba não só disciplinando a regulação da ordem econômica,³⁶ mas também estabelecendo um determinado modo de produção econômica, no caso da Constituição de 1988, o capitalista.

Contudo, a Constituição econômica não é vista de forma distanciada das demais normas que compõem a Constituição. A Constituição não é formada por partes estanques e distantes. As normas constitucionais formam um sistema que se entrelaça e se completa mutuamente. Assim, se pensarmos na ordem econômica, esta não existe e não se concretiza por si só, mas demanda a existência de outras normas inseridas na Constituição. A ordem econômica se atém às demais normas constitucionais que compõem o sistema e diante delas é interpretada. Exemplo disso é o artigo 1º da Constituição, que estabelece os fundamentos da República Federativa do Brasil. Já o artigo 3º estabelece, entre esses fundamentos, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a diminuição das desigualdades sociais e regionais e a garantia de desenvolvimento nacional. Por fim, o parágrafo único do artigo 4º estatui que a República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural com os outros povos da América Latina, com vistas à formação de uma comunidade latino-americana de nações. Em síntese: a Constituição objetiva que o Estado crie

36. Eros Roberto Grau emprega a expressão “Ordem Econômica” como síntese de ordem econômica (constitucional) material. (*A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p.74)

as condições necessárias para o desenvolvimento das potencialidades humanas.³⁷

Importa, portanto, consignar que os direcionamentos determinados na ordem econômica devem se alinhar aos demais dispositivos constitucionais, inclusive, no que diz respeito aos direitos fundamentais e sociais. Particularmente, a essa linha de pensamento se encaixa a lição de Rogério Emílio de Andrade:

Nesse sentido é que se diz que a Constituição econômica e a Constituição do Estado têm a mesma natureza política, diferenciando-se somente em relação ao objeto referido, na medida em que, na Constituição, o político reflete e reporta-se tanto a si mesmo, quanto ao econômico. Trata-se, portanto, de linha interpretativa que possibilita uma interpretação global da Constituição, relacionando e sistematizando as disposições constitucionais relevantes à atividade econômica.³⁸

A propósito, o Estado edita leis, cria planos econômicos, implementa políticas públicas, ou, em outras palavras, fomenta a atividade econômica.³⁹ Na verdade, o Estado, ao legislar, exerce uma competência constitucional de índole le-

37. Para Eduardo Appio: “A formulação e a execução das políticas devem ser realizadas a partir do Estado, pois não se concebe a alteração das condições socioeconômicas do país sem a intervenção estatal. Muito embora o Estado neoliberal deixe de prestar diretamente serviços públicos e intervenha na economia na qualidade de regulador, não se pode subestimar a importância destes papéis para a democracia, do que resulta que as políticas públicas dependem da intervenção estatal. A intervenção se dará através de prestações materiais e normativas, ou seja, através da atividade administrativa e legislativa.” (APPIO, Eduardo. *Controle judicial das políticas públicas no Brasil*. 1. ed. 2ª tir., Curitiba: Juruá. 2006, p. 233)

38. *O Preço na Ordem Ético-Jurídica*. Campinas: Edicamp, 2003. p. 36.

39. Segundo André Elali: “Na hipótese de o Estado regular por indução, não são impostos comportamentos, mas privilegiados aqueles mais desejáveis. Já ao fazê-lo pela direção, o Estado impõe a forma através da qual os agentes econômicos exercerão suas atividades, sob pena de sanções.” (ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 99)

gislativa. Por outro lado, no exercício das competências materiais ou administrativas, o Estado desempenha atividades políticas, administrativas, econômicas ou sociais. A Constituição estabelece determinados campos em que o ente político que compõe a federação deverá atuar com o objetivo de cumprir tarefas que, uma vez observadas, vão contribuir para a manutenção equilibrada do Estado federal.

Nessa ordem de ideias, as missões constitucionais a serem cumpridas pelos entes políticos somente se efetivam por meio da previsão de recursos suficientes para o desempenho de atribuições, pois de nada adianta prescrever missões sem que haja a possibilidade financeira de concretizá-las.

Ora, se interpretarmos a Constituição por meio do método sistemático, vamos alcançar a conclusão de que a tributação e a economia não se situam em polos opostos e antagônicos, mesmo porque, tal oposição e antagonismo seriam incompatíveis com a dinâmica constitucional.⁴⁰ Com efeito, o princípio da unidade da Constituição dispõe que a interpretação da Constituição deve ser efetuada de forma a se evitem contradições entre as suas normas.

Por outro lado, compete não só à ciência das finanças,⁴¹ fornecendo elementos ao legislador, como também ao direi-

40. Celso Ribeiro Bastos adverte: “Acerca da interpretação sistemática, que se torna possível e imperativa no âmbito da Constituição a partir da denominada unidade constitucional, como evidenciara Enneccerus, pode-se dizer que recai ela sobre a norma jurídica tomada em íntima conexão com outros preceitos, com o lugar em que se acha, até que seja possível alcançar o laço que une todas as regras e instituições num todo coerente” (*Hermenêutica e Interpretação Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 102-103).

41. A respeito ensina Régis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath: “Só pela definição já se vê que se cuida de atividade pré-normativa, ou seja, não pertence ao mundo do direito, mas ao mundo da economia, do estudo dos fenômenos sociais, econômicos, estatísticos, que podem for-

to financeiro,⁴² ao disciplinar o âmbito jurídico da atividade financeira do Estado, direcionar a participação do Estado na partilha econômica. Ora, por meio da atividade financeira, o Estado, mediante um conjunto de ações, busca obter receitas e realizar gastos para atender às necessidades públicas.⁴³ Somente com o ingresso de receitas públicas é que o Estado pode financiar suas atividades. Mas não é apenas mediante a arrecadação dos tributos que ele obtém recursos, vez que a receita também é composta pelos preços públicos, pagamento de multas, participação nos lucros e dividendos de empresas estatais, empréstimos etc.⁴⁴ Nesse contexto, mediante a obtenção de recursos da sociedade, o Estado, por exemplo, efetua o pagamento da folha de salários dos seus servidores, contrata serviços, adquire bens, intervém direta ou indiretamente na atividade econômica etc.

O Direito Tributário, por sua vez, está intimamente ligado à atividade econômica, pois a tributação acoberta a parti-

necer elementos para a estrutura da política financeira do Estado. De posse dos dados apurados em pesquisas, de como obter meios, de como prestar de melhor forma os serviços a cargo do Estado, enfim, após efetuar estudo global e amplo de todas as necessidades da sociedade da sociedade e dos meios aptos a atendê-los, o Estado opta por determinada atuação. Efetua decisões políticas e nesse campo desenvolve sua atividade. Tal comportamento nada tem de jurídico. É apenas político, em sentido amplo. A Ciência das Finanças é, antes de tudo, informativa. Fornece dados ao político para que ele decida” (*Manual de Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 1997. p. 18).

42. Segundo Régis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath: “Há, pois, fatos que são juridicamente irrelevantes, ou seja, alguns não podem e outros não são captados pelo direito, por escolha política do legislador. Enquanto a Ciência das Finanças fornece meios e dados para que o legislador escolha sua decisão política, o Direito Financeiro trabalhará sobre o dado posto, isto é, sobre a norma editada, seja ela de que nível for, buscando compreendê-la e dar-lhe as conseqüências jurídicas pretendidas” (*Manual de Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 1997. p. 21).

43. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 3.

44. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 3.

ciação maior do Estado na economia. Em outras palavras, podemos afirmar que grande parte da produção econômica é transferida pelo povo ao Estado. Além disso, os reflexos das políticas tributárias são sentidos diariamente no cotidiano dos contribuintes, uma vez que a tributação acaba por retirar do mercado parte dos recursos que poderiam ser utilizados em investimentos, na geração de empregos e até mesmo no aquecimento da economia, em virtude do aumento do consumo de bens e serviços.

Ora, nesses termos, e nos alinhando com o pensamento de Amílcar Falcão, percebemos que o tributo é uma categoria de substância econômica que ocasiona a transferência de bens/valores econômicos do setor privado para o setor público com vistas a custear as despesas e a manutenção dos serviços públicos.⁴⁵

Segundo Ricardo Lobo Torres, o poder de tributar se localiza na Constituição Tributária, mais especificamente no artigo 145, que desenha o sistema de tributos, bem como nos artigos 153 a 156, que outorgam competência tributária à União, aos Estados e aos Municípios.⁴⁶ Contudo, o poder de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade, isto é, no artigo 5º da Constituição Federal.⁴⁷ Em outros termos, utilizados pelo citado autor, “o Estado exerce o seu poder tributário sob

45. *Introdução ao Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 103.

46. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 19.

47. TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 19.

a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais”⁴⁸

Não se admite, portanto, no atual estágio democrático do Estado brasileiro, que a relação tributária entre fisco e contribuinte “ganhe as cores de vassalagem”.⁴⁹

É, ainda, atual a lição de Montesquieu a respeito do tema:

As rendas do Estado são uma porção que cada cidadão dá de seus bens para ter a segurança da outra ou para gozar dela agradavelmente.

Para se estabelecer corretamente esta receita, devem-se considerar tanto as necessidades do Estado quanto as necessidades dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado.

As necessidades imaginárias são o que exigem as paixões e as fraquezas daqueles que governam, o encanto de um projeto extraordinário, a vontade doentia de uma glória vã e certa impotência do espírito contra as fantasias. Muitas vezes aqueles que, com espírito inquieto, estavam na direção dos negócios sob o príncipe pensaram que as necessidades do Estado eram as necessidades de suas almas pequenas.⁵⁰

Aqui vale observar o relevante papel da repartição de competências tributárias, por meio da qual o ente político, titular de tal competência, tem o direito de obrigar terceiros a pagarem tributos. Essa transferência objetiva fornecer recursos não

48. TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 13.

49. BARROS, Felipe Luiz Machado. *Tributação e Dignidade Humana: Incidência da Razoabilidade*. Elementos Atuais de Direito Tributário: Estudos e Conferências. Vários Autores. Curitiba: Juruá, 2005. p. 191.

50. MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. Trad: Cristina Murachco. 2. ed. 2ª tiragem, São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 221.

só para que cada um dos entes políticos cumpra as atribuições constitucionalmente estabelecidas, mas também para concretizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que constam no artigo 3º da Constituição Federal:

a construção de uma sociedade livre justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades regionais e sociais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Nessa ordem de ideias, a construção diuturna do Estado brasileiro passa por um mecanismo de repartição constitucional de competências, que, além de atribuir tarefas de índole política, social e econômica ao Estado, estabelece, por outro lado, a atribuição de receitas para que tais tarefas sejam cumpridas. Esses mecanismos constitucionais, embora sejam de difícil manejo, têm, a nosso ver, um objetivo final muito simples: *a construção de uma sociedade livre, justa e solidária que respeite a dignidade humana a todos os brasileiros.*

Para nós, o princípio da dignidade humana é de suma importância no ordenamento jurídico pátrio, pois se constitui num dos fundamentos do Estado brasileiro, além do que pode ser considerado, também, como um princípio que direciona a compreensão não só dos direitos fundamentais, mas de toda a Constituição. Flávia Piovesan pondera a respeito desse princípio:

O valor da dignidade humana – ineditamente elevado a princípio fundamental da Carta, nos termos do art. 1º, III – impõe-se como núcleo básico e informador do ordenamento jurídico brasileiro,

como critério e parâmetro de valoração a orientar a interpretação e compreensão do sistema constitucional instaurado em 1988. A dignidade humana e os direitos fundamentais vêm a constituir os princípios constitucionais que incorporam as exigências de justiça e dos valores éticos, conferindo suporte axiológico a todo o sistema jurídico brasileiro. Na ordem de 1988, esses valores passam a ser dotados de uma especial força expansiva, projetando-se por todo universo constitucional e servindo como critério interpretativo de todas as normas do ordenamento jurídico nacional.⁵¹

André Elali acrescenta que o princípio da dignidade humana “tem relação direta com a distribuição de riquezas e com o papel regulador do Estado, que tem a obrigação constitucional de oferecer a todos condições fundamentais de sobrevivência.”⁵²

Com efeito, para que o Estado implemente as políticas públicas, é necessário notar que elas acabam passando por toda essa moldura constitucional do Estado federal, da repartição de competências, da atribuição de receitas, dos direitos fundamentais, dos direitos sociais, bem como dos objetivos do Estado brasileiro. Em suma, as normas Constitucionais se amoldam umas às outras e formam um sistema coeso caracterizado por um acentuado grau valorativo.

Destarte, esta é uma das facetas das políticas públicas, ou seja, um caminho construído pela Constituição para que elas se concretizem.

51. PIOVESAN, Flávia. *Temas de Direitos Humanos*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 34-35.

52. ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 99.

6. Políticas Públicas: uma reivindicação crescente

Norberto Bobbio ensina que o sistema político de uma sociedade apresenta diversos graus de poder em forma piramidal, e nesse sentido, na sociedade democrática, o poder vai da base ao vértice, enquanto na sociedade burocrática vai do vértice à base.⁵³ Nessa linha de raciocínio, o ilustre autor afirma que o Estado burocrático e o Estado democrático estão historicamente ligados, assim como os Estados que se tornaram mais democráticos também se tornaram mais burocráticos.⁵⁴ Ora, se, no passado, havia um pequeno número de pessoas com direito a voto, como os proprietários, era natural que esses poucos exigissem a tutela do Estado no que concerne ao direito de propriedade.⁵⁵ Para tanto, o Estado não necessitava de um grande aparato burocrático para promover tal proteção. A partir do momento em que o direito de voto é estendido a outros setores da sociedade, também é normal que esses setores reivindiquem ao Estado a instituição de escolas gratuitas, assistência médica, moradia etc.⁵⁶ Tal demanda requer do Estado o devido aparelhamento, para que cumpra as novas funções que a sociedade lhe atribui, o que, sem sombra de dúvida, acaba gerando um aumento do aparelho burocrático, corroborando a tese de Bobbio de que “o Estado social foi uma resposta a uma demanda democrática”.⁵⁷

53. BOBBIO, Norberto. *O Futuro da Democracia*. 8. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2002. p. 47.

54. Op. cit. p. 47.

55. Op. cit. p. 47.

56. Op. cit. p. 47.

57. Op. cit. p. 48.

Destarte, a sociedade civil tornou-se uma inesgotável fonte de demandas perante o Estado, às quais o referido ente não consegue responder de forma rápida e adequada, tendo em vista os entraves burocráticos, bem como por estar adstrito às limitações orçamentárias estatuídas na Constituição Federal.

Nesse sentido, é fora de discussão que parte da dificuldade no que diz respeito à implantação das políticas públicas se deve a entraves jurídicos e burocráticos. Contudo, a sociedade não pode assistir a tal cena de forma atônita e indiferente. Defendemos, assim, que a resposta a esse problema pode vir de uma maior participação da sociedade no direcionamento das políticas públicas.

7. Da necessidade de maior participação da sociedade na discussão das políticas públicas

O Estado, além dos problemas precitados no decorrer deste artigo, apresenta, outrossim, um problema gerencial. Há, na verdade, um mau gerenciamento das prioridades no que concerne aos investimentos públicos e à implantação de políticas públicas. As políticas públicas no Brasil não são dotadas de continuidade,⁵⁸ além do que são sempre interrom-

58. Um dos diversos exemplos desse mau gerenciamento ocorreu nos anos 70. Com a finalidade de implementar o Programa Nuclear Brasileiro, promoveu-se a desapropriação de diversas áreas localizadas no litoral sul do Estado de São Paulo, visando à implantação de usinas nucleares. Posteriormente, contudo, houve necessidade de reavaliação do programa, em face da crise econômica que assolou o país. Diante desse quadro, promoveu-se a desistência das desapropriações então em curso. Isso, sem sombra de dúvidas, causou prejuízos ao erário.

pidas pela falta de recursos ou pela mudança de prioridade política do novo governo após as eleições.

Assim, nesse panorama, falta ao Estado estabelecer metas e prioridades no que diz respeito às políticas sociais no intuito de resguardar os direitos da maioria. Contudo, isso parece consistir em tarefa hercúlea.

Podemos exemplificar essa dificuldade de estabelecimento de prioridades por parte do Estado com os casos de custeamento de tratamentos médicos no exterior.

Com efeito, o artigo 196 da Constituição Federal estatui que a saúde é um direito de todos e um dever do Estado, garantida mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Não ousamos desafiar a Constituição Federal, contudo tal direito não pode ser visto de forma absoluta, sem que sejam consideradas as peculiaridades de cada caso. Em tese, é plenamente viável, por exemplo, que um cidadão portador de uma doença que não possui tratamento no Brasil reivindique que tal tratamento seja custeado pelo Estado. No caso da retinose pigmentar, por exemplo, há uma justificativa para que o Estado não subsidie seu tratamento em Cuba. Nesse sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça,^{59/60} com base em parecer

59. MS 8895/DF; MANDADO DE SEGURANÇA 2003/0014265-0 – Relator(a) Ministra ELIANA CALMON – Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO – Data do Julgamento: 22/10/2003 – Data da Publicação/Fonte: DJ 07.06.2004, p. 00151.

60. No mesmo sentido, vide, também, a decisão do STJ que desobrigou o Sistema Único de Saúde (SUS) a pagar a cirurgia de transplante de intestino para a menor de idade, nos Estados

técnico do Conselho Brasileiro de Oftalmologia que desaconselha o tratamento da retinose pigmentar no Centro Internacional de Retinose Pigmentária em Cuba, ante a falta de constatação de resultados positivos. Tal parecer do aludido conselho levou o Ministro da Saúde a baixar a Portaria 763, proibindo o financiamento desse tratamento no exterior pelo SUS.

Assim, por meio do citado exemplo verificamos a necessidade de discussão de prioridades no que diz respeito às políticas públicas. Vale, ainda, ressaltar que, nos casos de retinose, cada paciente solicitava em entre U\$ 10.000,00 a U\$ 20.000,00, valores que, uma vez utilizados em tal custeio, acabavam por desfaltar outros programas desenvolvidos pelo Ministério da Saúde.

Fazendo contraponto com essa jurisprudência, o Superior Tribunal de Justiça aponta a necessidade de reflexão a respeito do tema, no sentido de que se evitem posicionamentos radicais no que diz respeito ao custeamento de tratamento de saúde no exterior. Isso ocorreu, recentemente, quando o Superior Tribunal de Justiça⁶¹ apreciou o caso de um menor que buscava que o Estado lhe fornecesse aparelho terapêutico não fabricado no Brasil, com vistas ao tratamento de doença congênita grave (mielomeningocele infantil). A Corte decidiu no caso que, não havendo no País equipamento terapêutico

Unidos (STJ – PROCESSO SS 1467 – UF: DF – REGISTRO: 2005/0016229-5 – SUSPENSÃO DE SEGURANÇA – Rel. Min. Edson Vidigal – 16.02.2005)

61. MS 8740/DF; MANDADO DE SEGURANÇA 2002/0148334-3 – Relator(a) Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA – Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO – Data do Julgamento: 26.02.2003 – Data da Publicação/Fonte: DJ 09.02.2004, p. 00127 – RSTJ VOL. 00175, p.00069 – RT VOL. 00824, p. 00153.

apropriado ao tratamento da enfermidade, justificava-se que o Estado disponibilizasse recursos para a sua aquisição no exterior, não podendo servir de óbice às pretensões do doente, necessitado, argumentos fundados em questões burocráticas, de cunho orçamentário.

Percebemos, no caso em tela, que o Poder Judiciário foi chamado, nos exemplos acima mencionados, para contribuir no que diz respeito às prioridades da política pública de saúde. Contudo, além da preciosa colaboração do Poder Judiciário, precisamos fomentar a abertura de espaços públicos próprios para que a sociedade civil participe amplamente das discussões.

Vale aqui fazermos uma ressalva: quando o Estado realmente se compromete de forma organizada, estabelecendo prioridades com a possibilidade de participação da sociedade civil, os resultados são animadores. Exemplo disso é o programa desenvolvido pelo Ministério da Saúde no que diz respeito à AIDS,⁶² reconhecido mundialmente.

Os exemplos utilizados no que concerne ao direito à saúde são apenas um indicativo, na esfera do governo federal, da necessidade premente de a sociedade civil ter cada vez mais espaço na discussão das prioridades das políticas públicas. Por

62. O programa de tratamento e atendimento aos portadores do vírus HIV e doentes de AIDS é parte das Políticas Públicas na área de saúde desenvolvida pelo Governo Federal, por intermédio do Ministério da Saúde. Dentro desse sistema foi criada a Coordenação Nacional de DST e AIDS. A coordenação é um programa do Ministério da Saúde, ligado à Secretaria de Políticas de Saúde, que atua nas mais diversas áreas como prevenção, assistência, pesquisa e direitos humanos. Há, outrossim, nesse contexto a Comissão Nacional de Aids – CNAIDS –, que conta com a participação de representantes da sociedade civil.

outro lado, há centenas de outros exemplos na própria seara federal, como também na estadual e na municipal.

Ora, os atores da vida política na sociedade democrática não são os indivíduos particularmente considerados, mas os grupos, ou seja, em outras palavras, o povo dividido em grupos com interesses que por vezes se alinham e por outras são contrapostos. Cada um dos grupos sociais vai buscar a prevalência ou a supremacia dos interesses que defendem sobre os interesses dos outros grupos.

Há algum tempo os movimentos sociais passaram a estabelecer uma relação mais próxima com os governos locais, deixando de lado o clientelismo, o mandonismo e o assistencialismo no que diz respeito à gestão pública e partindo para uma pauta de reivindicações que estabelece a relevância e a prioridade na distribuição dos recursos públicos.⁶³ Essa nova forma de sociabilidade política abre espaço para um novo tipo de regulação capaz de garantir e criar novos direitos.⁶⁴ Talvez esse tipo de experiência seja hábil a nos levar à construção de uma noção de bem público associada à responsabilidade pública, em que cada vez mais os direitos de todos possam ser respeitados.⁶⁵

Abre-se caminho, portanto, para a construção de espaços públicos, caracterizados pela possibilidade de representação,

63. TELLES, Vera da Silva. *Direitos Sociais: afinal do que se trata?* Belo Horizonte: UFMG, 1999. p. 158.

64. TELLES, Vera da Silva. *Direitos Sociais: afinal do que se trata?* Belo Horizonte: UFMG, 1999. p. 158.

65. TELLES, Vera da Silva. *Direitos Sociais: afinal do que se trata?* Belo Horizonte: UFMG, 1999. p. 159.

de interlocução e de negociação para que se estabeleçam os critérios de pertinência, relevância e prioridade da demandas, em que os movimentos sociais, as associações, bem como os outros membros da sociedade civil possam discutir os horizontes que vão redefinir o papel do Estado.⁶⁶ Tal afirmação vai ao encontro do princípio constitucional da participação estabelecido no parágrafo 3º do artigo 37 da Constituição Federal, que estabelece a possibilidade de participação do usuário dos serviços na administração pública direta e indireta.

Em outra forma de dizer, podemos afirmar que o Estado pode construir, em conjunto com a sociedade, espaços caracterizados pelo diálogo e pela negociação, em que se discutam dentro do atual contexto democrático – caracterizado pela forte carga de demandas oriundas da sociedade civil –, quais os caminhos prioritários a serem tomados para que se reconheçam os direitos de todos, e não os direitos deste ou daquele grupo.

Nesses termos, é essencial que se estabeleça uma geometria viável de negociação das políticas públicas com maior participação da sociedade civil para que possamos redefinir os caminhos que o Estado percorre.

8. Conclusão

Dentro dessa ótica, procuramos demonstrar que a Constituição é permeada por valores políticos, sociais, econômicos e culturais. O Estado federal brasileiro, por sua vez, é composto

66. TELLES, Vera da Silva. *Direitos Sociais: afinal do que se trata?* Belo Horizonte: UFMG, 1999. p. 163-165.

pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo que a Constituição atribui a cada um deles uma determinada faixa constitucional de atuação por meio da repartição constitucional de competências, bem como estabelece receitas para que operacionalizem as missões que lhes foram constitucionalmente designadas. Os valores econômicos, sociais e culturais que direcionam a atuação estatal se inserem nas atribuições de cada um dos entes políticos. Nesse sentido, o Estado edita leis, cria planos econômicos, implementa políticas públicas, ou, em outras palavras, fomenta a atividade econômica. Com efeito, o Estado, ao legislar, exerce uma competência constitucional de índole legislativa. Por outro lado, no exercício das competências materiais ou administrativas, o Estado desempenha atividades políticas, administrativas, econômicas ou sociais. A Constituição estabelece determinados campos em que o ente político que compõe a federação deverá atuar com o objetivo de cumprir tarefas que, uma vez observadas, vão contribuir para a manutenção equilibrada do Estado federal.

Como vimos, as missões constitucionais a serem cumpridas pelos entes políticos somente se efetivam por meio da previsão de recursos suficientes para o desempenho de atribuições, pois de nada adianta prescrever missões sem que haja a possibilidade financeira de concretizá-las.

Por outro lado, a sociedade civil tornou-se uma inegotável fonte de demandas perante o Estado, que não consegue responder a elas de forma rápida e adequada. Tal afirmação ressalta a necessidade de discussão de prioridades no que diz respeito às políticas públicas, bem como de definição de lo-

cais abertos à população para que tal discussão se instale nos espaços públicos próprios.

Assim, podemos afirmar que o Estado pode construir, em conjunto com a sociedade, espaços caracterizados pelo diálogo e pela negociação, nos quais se discutam dentro do atual contexto democrático, caracterizado pela forte carga de demandas oriundas da sociedade civil, quais os caminhos prioritários a serem tomados para que se reconheçam os direitos de todos, e não os direitos deste ou daquele grupo.

9. Bibliografia

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ANDRADE, Rogério Emílio de. *O Preço na Ordem Ético-Jurídica*. Campinas: Edicamp, 2003.

APPIO, Eduardo. *Controle judicial das políticas públicas no Brasil*. 1. ed. 2ª tir., Curitiba: Juruá. 2006, p. 233.

ARAÚJO, Luiz Alberto David & NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BARROS, Felipe Luiz Machado. Tributação e Dignidade Humana: Incidência da Razoabilidade. *Elementos Atuais de Direito Tributário: Estudos e Conferências*. Vários Autores. Curitiba: Juruá, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e Interpretação Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

BOBBIO, Norberto. *O Futuro da Democracia*. 8. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2002.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 24. ed. São Paulo; Saraiva, 2003.

ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP Editora, 2007.

FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 27. ed. São Paulo: Saraiva.

GRAU, EROS ROBERTO. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998.

MEIRELLES TEIXEIRA, J. H. *Curso de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991.

MELO FRANCO, Afonso Arinos de. *Curso de Direito Constitucional Brasileiro*. Vol. I. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958.

MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. Trad: Cristina Murachco. 2ª ed. 2ª tiragem, São Paulo: Martins Fontes, 2000.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de Oliveira & HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 1997.

PAVANI, Sérgio Augusto Zampol. *O Mandado de Segurança: jurisdição constitucional e repartição de competências*. São Paulo: MP Editora, 2005

PINTO FERREIRA. *Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno*. 5. ed. Tomo II. São Paulo: RT, 1971.

PIOVESAN, Flávia. *Temas de Direitos Humanos*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2002.

TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Método, 2003.

TELLES, Vera da Silva. *Direitos Sociais: afinal do que se trata?* Belo Horizonte: UFMG, 1999.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

PARECER

“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO DO FUTURO FATO GERADOR DO ICMS - RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO SUBSTITUTO” - OPINIÃO LEGAL

Ives Gandra da Silva Martins

Marilene Talarico Martins Rodrigues

Consulta-nos o eminente advogado, sobre questão relacionada com a substituição tributária e a exigência de ICMS do “substituído tributário”, por não ter sido efetuado o pagamento do imposto pela empresa Distribuidora de combustível, na qualidade de “**substituta tributária**”.

Informa que a empresa Revendedora adquiriu **Álcool Etílico Hidratado Carburante**, da empresa Distribuidora, mediante Notas Fiscais de venda do produto, com destaque do ICMS, tendo constado que o imposto havia sido recolhido por antecipação. Posteriormente, verificou a fiscalização que tais informações não eram corretas, tendo sido a documentação considerada inidônea, razão pela qual a empresa Revendedora foi autuada, pretendendo a Fazenda do Estado exigir o imposto, além da Multa, do “**substituído tributário**”, pelo fato do “**substituto tributário**”, que é o contribuinte de direito, ou seja, àquele a quem competia cumprir a obrigação tributária de antecipar o pagamento do tributo, ter deixado de cumprir a obrigação.

A questão foi discutida administrativamente, tendo sido mantida a exigência fiscal e encaminhado o processo para cobrança executiva.

Entende o Consulente que a execução fiscal não poderia ser direcionada contra o “**substituído tributário**”, quer se trate de substituição para frente ou para trás (progressiva ou regressiva), por se tratar de pessoa excluída da relação tributária. Informa que pretende ingressar com Exceção de Pré-executividade, pedindo a exclusão da empresa Adquirente da mercadoria (Denari, Pátaro), da relação jurídica tributária, não podendo ser responsabilizada por eventual fraude cometida pelo substituto tributário, que usando de má-fé, certificou falsamente o recolhimento do ICMS, por ocasião da revenda da mercadoria.

Informa, outrossim, o Consulente, que o Fisco já ingressou com processo crime contra os titulares da empresa Distribuidora.

Em face do que foi exposto, pergunta:

1. Em nosso sistema tributário o legislador infraconstitucional é livre para instituir o regime substitutivo de sujeição passiva tributária?
2. No regime substitutivo tributário para frente (progressivo) que papéis desempenham, respectivamente, na relação jurídica tributária, o substituto e o substituído?
3. Em nosso sistema tributário, a distribuidora e a revendedora de combustível que papel desempenham no plano da sujeição passiva tributária?

4. Em sede de substituição progressiva (para frente), estando em causa o ICMS, na hipótese de o tributo não ser recolhido pelo substituto tributário, o Fisco pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao substituído?

5. Na mesma hipótese, é admissível responsabilizar o substituído pelas infrações cometidas pelo substituto, aplicando-lhe multas de caráter punitivo?

RESPOSTA

Antes de responder as indagações do Consultante, torna-se necessário, à luz da Constituição Federal, tecer considerações sobre a estrutura jurídica do ICMS e a sistemática do princípio da não-cumulatividade.

A Constituição Federal, ao atribuir competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS, estabelece:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal, instituir:

I - Impostos sobre:

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

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

A não-cumulatividade leva em conta o ciclo econômico de produção e circulação como um todo e visa distribuir equamente a carga tributária, de modo que cada contribuinte suporte apenas a fração que lhe cabe no conjunto. Resulta do mecanismo de dedução, em cada operação, do montante cobrado nas etapas anteriores no processo de circulação.

Tanto a Jurisprudência quanto a doutrina, interpretando a expressão “cobrado”, são firmes em reconhecer que foi utilizada como sinônimo de “incidente”, sob pena de tornar inoperante a não-cumulatividade prevista, eis que o contribuinte que adquire a mercadoria de outro não tem meios de aferir se o fornecedor recolheu ou não o tributo devido, ou se o Fisco diligenciou a respectiva cobrança.

Assim, para operacionalizar a compensação de que trata o texto constitucional, **o direito ao crédito decorre da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento da Adquirente**, fato que, no caso do Consulente, não é contestado, mas, pelo contrário, expressamente reconhecido pela fiscalização que lavrou o auto de infração.

A exigência fiscal, portanto, não pode prevalecer, posto que alicerçado em suporte fático e jurídico distintos dos que constam em sua conformação, não podendo a empresa Adquirente das mercadorias, responder por irregularidades praticadas pela empresa fornecedora - à evidência interessada em transferir suas responsabilidades a contribuintes regulares, para furtar-se à adimplência de suas obrigações tributárias.

A “**substituição tributária**” foi introduzida em nosso sistema jurídico, com a Emenda Constitucional n. 3, de

17/03/93, tendo sido acrescentado o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, assim disposto:

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador.

Trata-se de uma surpreendente inovação do texto Constitucional, à época bastante criticada por juristas por exigir o imposto antes da ocorrência do fato gerador.

A Suprema Corte, entretanto, entendeu constitucional o regime de substituição tributária (Ag. Reg. em Ag. Inst. n. 240.057-2 e RE n. 213.396/SP).

A Emenda Constitucional n. 3/93, instituiu o “fato gerador presumido”, pelo qual é exigido imposto por antecipação, de uma só vez, em relação a todo ciclo subsequente.

Entre o “substituto tributário” e o consumidor final, nos impostos não-cumulativos, poderão ocorrer sucessivas vendas de mercadorias ou produtos, nas várias etapas, até que o produto chegue ao consumidor final.

O § 7º do art. 150 da Constituição Federal, nos termos da EC 3/93, teve por objetivo encerrar polêmica criada pelos Estados, que sob o argumento de simplificação da arrecadação, e visando evitar sonegação, instituíram a figura do “substituto tributário”, através do Convênio ICMS 66/88, em que é **responsabilizado o primeiro contribuinte** pelo tributo a ser recolhido nas operações posteriores.

Com efeito, o Convênio 66/88, em seu art. 25 prevê diversos casos de “**substituição tributária**”, estabelecendo que a lei poderá atribuir a condição de substituto tributário ao:

I - industrial, comerciante ou a outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes;

III - ao depositário a qualquer título, em relação à mercadoria depositada por contribuinte;

IV - ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A norma acima transcrita prescreve para o ICMS, que as operações realizadas por produtores, industriais, comerciantes, etc., fica atribuída a condição de substituto tributário, responsabilizando-os pelo pagamento do imposto.

O dispositivo acima transcrito fala em responsabilidade do “**substituto tributário**”, pelo recolhimento do imposto por antecipação e não do “**substituído tributário**”.

Ocorre que o art. 128 do CTN admite a possibilidade de a lei atribuir ao terceiro, designado responsável tributário, sem identificação com o contribuinte, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, nos seguintes termos:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo

a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

De leitura desse dispositivo do CTN, se depreende que ao eleger essa terceira pessoa como sujeito passivo, o legislador complementar admitiu duas alternativas:

- a) excluir a responsabilidade do contribuinte, ou
- b) atribuir ao contribuinte uma responsabilidade de caráter supletivo, no caso de o responsável deixar de pagar o tributo.

Nos termos do art. 66-C da Lei n. 6.374/89, que instituiu o ICMS no Estado de São Paulo, com a nova redação dada pela Lei n. 9.176/95, o legislador paulista optou, desde logo, pela segunda alternativa, ao estabelecer:

Art. 66-C - A sujeição passiva por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte pela liquidação total do crédito tributário, observado o procedimento estabelecido em regulamento, sem prejuízo da penalidade cabível por falta de pagamento do imposto.

E também o art. 267, inciso II do Regulamento do ICMS (Decreto n. 45.490/2000), em que se lê:

Art. 267 - Não recolhido o imposto pelo sujeito passivo por substituição:
II - (...) o débito fiscal será exigido do contribuinte substituído, mediante notificação, cujo não atendimento acarretará lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa - AIIM.

Muito embora o legislador paulista - seguido pelos legisladores das demais unidades da Federação - tenha feito expressa menção à **responsabilidade supletiva do contribuinte** pela

liquidação total do crédito tributário, essa previsão não se compadece com os cânones orientadores do ICMS, à luz da Constituição Federal.

Em linha de princípio, sempre que o legislador, no processo circulatório, optar pela adoção do regime substitutivo, com objetivo de antecipação do recolhimento do tributo, a responsabilidade do substituto tributário é excludente daquela atribuída ao “**contribuinte substituído**”.

No caso do álcool etílico hidratado carburante, em conformidade com o art. 8º, inciso II, da LC n. 87/96, para dificultar a sonegação fiscal e reduzir o universo de contribuintes sujeitos à fiscalização, o álcool combustível é fornecido aos revendedores sob o regime de “**substituição tributária**”, figurando o **distribuidor** como substituto tributário, responsável por reter e recolher aos cofres públicos, por antecipação, o ICMS relativo às operações subseqüentes, pelo preço final ao consumidor, incluindo neste preço a margem de lucro do revendedor.

Assim, nos termos das disposições regulamentares paulistas, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido nas saídas de álcool carburante dos revendedores, ou seja, dos postos de combustíveis, para os consumidores finais fica a cargo dos **distribuidores**, a quem foi atribuída a responsabilidade pela antecipação do recolhimento do tributo pelo preço final ao consumidor.

Tanto que o art. 418 do RICMS, contém a seguinte dicção:

Art. 418 - Na saída de álcool etílico hidratado carburante com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica

atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes até o consumo final:

I - ao estabelecimento do distribuidor de combustível, como tal definido e autorizado por órgão federal competente, localizado neste Estado.

Como se constata, da norma transcrita e no caso do Consulente, os Postos de Combustíveis participam da relação jurídica tributária como meros **operadores econômicos substituídos**, dispensados pelo legislador de recolher o ICMS incidente nas operações de venda de combustível, pelo simples fato de o tributo ter sido recolhido na etapa anterior pelo substituto tributário, sofrendo o substituído apenas os efeitos da repercussão tributária.

Nada obstante, com fundamento no art. 66-C da Lei n. 9.374/89 e art. 267 do RICMS (Decreto n. 45.490/2000), os revendedores têm sido autuados pela fiscalização, em caráter supletivo, sempre que as Distribuidoras deixam de recolher o imposto devido na operação imediatamente anterior.

A questão do inadimplemento, no entanto, merece exame mais aprofundado: o álcool carburante sai do estabelecimento distribuidor acobertado por nota fiscal de saída ao estabelecimento revendedor, onde consta a certificação de que o ICMS devido foi regularmente recolhido pelo preço final ao consumidor, sendo que a fiscalização somente constata a falsidade do documento fiscal e a sonegação fiscal perpetrada pelo distribuidor, meses após sua concreta ocorrência, sem que a Adquirente tenha conhecimento da irregularidade.

Desta forma, quando o proprietário do Posto de Combustível adquire o produto, acobertado pela respectiva nota fiscal, parte do pressuposto de que está participando de uma operação mercantil perfeitamente regular, cujo ICMS consta como declarado e retido na operação antecedente, pelo distribuidor, com vistas ao seu efetivo recolhimento aos cofres públicos.

As notas fiscais emitidas pela Distribuidora evidenciam que: a) a empresa compradora efetivamente **adquiriu** as mercadorias; b) e no caso do Consulente, com provas do efetivo pagamento do preço, mediante “Termos de Quitação de Notas Fiscais de Venda de Combustíveis”; c) as notas fiscais não denotavam qualquer irregularidade aparente, pois constava o número do CNPJ e a regular inscrição como contribuinte estadual; d) as mercadorias efetivamente ingressaram no estabelecimento da Adquirente.

Com efeito, a teor do art. 155, II, § 2º, I da CF, o ICMS é tributo não cumulativo, ensejando, em cada operação, a compensação do imposto cobrado na anterior.

A fim de operacionalizar a compensação de que trata o texto constitucional, **o direito ao crédito decorre da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento da Adquirente**, fato que, no caso do Consulente, não é contestado, mas, pelo contrário, expressamente reconhecido pelo agente autuante.

Assim sendo, o auto de infração não pode prevalecer, posto que alicerçado em suportes fático e jurídico distintos dos que constam em sua conformação, não podendo a Adquirente responder por irregularidades praticadas pela empresa Fornecedor - à evidência interessada em transferir suas responsabi-

lidades a contribuintes regulares, para furtar-se à adimplência de suas obrigações tributárias.

No caso, a boa-fé da Adquirente não pode ser questionada, já que não tinha ela como saber das eventuais irregularidades praticadas por sua Fornecedora, que, repita-se: **era titular de inscrição no cadastro de contribuintes estadual e emitiu documentos revestidos, aparentemente, de todas as formalidades legais**. Assim, não é razoável exigir que o comerciante desenvolva profundas diligências investigatórias acerca de seus fornecedores, semelhantes às que foram levadas a efeito pela autoridade fiscal - até porque o poder de polícia assiste, tão somente, ao FISCO, não podendo ser este transferido aos particulares.

Os contribuintes não possuem o aparato policial, nem a força fiscalizadora do Poder Público. Não podem penetrar nos estabelecimentos comerciais, de modo a acessar livros e outras documentações, por força do art. 18 do Código Comercial, que protege o sigilo comercial:

Art. 18. A exibição judicial de livros de escrituração comercial por inteiro, balanços gerais de qualquer casa de comércio, só pode ser ordenada a favor dos interessados em questões de sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão mercantil, por conta de outrem, e em caso de quebra.

Somente ao Fisco é legítimo exigir o acesso a documentos de qualquer empresa, com o intuito de aferir sua regularidade. Já de uma empresa para outra, o sigilo é amparado pela lei, por força dos princípios de direito privado, que, a teor dos artigos

109 e 110 do CTN, devem ser respeitados pela legislação tributária. Referidos dispositivos encontram-se assim redigidos:

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

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

Vale dizer, a lei comercial veda, por completo, que uma empresa que negocia com outra possa inteirar-se de todos os elementos aptos a denotar sua regularidade fiscal, cabendo ao FISCO, exclusivamente, tal função.

No caso concreto, o que estava ao alcance da Adquirente diligenciar, quando da negociação das mercadorias, foi diligenciado: **a inscrição foi verificada, as mercadorias foram recebidas - como, aliás, reconhece o próprio agente atuante -, estavam acompanhadas de documentação fiscal cujos elementos não despertaram qualquer suspeita de irregularidade, delas constando o nome da emitente, o seu CNPJ, número de inscrição estadual, descrição das mercadorias, preço e ICMS destacado no próprio documento.**

Ora, a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça sobre situações como a do Consulente, é no sentido da **legitimidade do crédito**, como restou reconhecido no seguinte Aresto:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO DECORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR EMPRESA CUJA INSCRIÇÃO FOI DECLARADA INIDÔNEA. Para aproveitar os créditos de ICMS embutidos no valor das mercadorias que entram no seu estabelecimento, o comprador não depende da prova de que o vendedor pagou o tributo; só se exige do comprador a comprovação de que a nota fiscal corresponde a um negócio efetivamente realizado e de que o vendedor estava regularmente inscrito na repartição fazendária como contribuinte do tributo. Agravo Regimental improvido. (Agravo Regimental em Ag 173.817, Rel.: Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma, DJ 06/04/98) - (grifo nosso).

Como se vê, tendo as mercadorias entrado no estabelecimento, acompanhadas de notas fiscais formal e regularmente emitidas, a operação de compra e venda, tornou-se perfeita e acabada, gerando, portanto, um crédito de ICMS em favor da Adquirente, em face do princípio constitucional da não-cumulatividade, peculiar ao tributo.

Para que pudesse a empresa Adquirente ser responsabilizada, como pretende a fiscalização, necessário seria a prova de sua conivência com a fraude engendrada, já que esta não se presume.

Na conduta da Adquirente não se pode vislumbrar qualquer traço de conivência, pois cumpriu regularmente a transação que celebrou, de boa-fé sendo tanto quanto o Fisco prejudicada pelo arдил apontado nas diligências fiscais. Responsabilizá-la seria, portanto, o mesmo que punir a vítima, ante a dificuldade ou impossibilidade de alcançar o criminoso.

A jurisprudência da Suprema Corte afasta, em hipóteses como a presente, a possibilidade de apenar o contribuinte,

como se vê de Acórdão em que foi Relator o Ministro **Djaci Falcão**, do qual se extrai o seguinte trecho:

Como demonstrou seu digno prolator, com base no conjunto probatório, a executada negociou com firmas aparentemente es-correitas, idôneas, que emitiam notas fiscais revestidas das for-malidades legais, não havendo razão plausível para que duvidasse da idoneidade delas. De outra parte, “se o Fisco teve em mãos a documentação exigida para a inscrição de contribuinte, exigência por ele imposta; e houve essa documentação regular, não pode exigir de cada pessoa, física ou jurídica, que mantenha operações comerciais com contribuinte regularmente inscrito, vá indagar, antes de qualquer negócio, se a firma tem existência legal e se sua inscrição é regular.

...

Como já decidi, em caso semelhante, o próprio Tribunal de Im-postos e Taxas, “a posterior declaração de idoneidade da firma vendedora, não pode ter o efeito de anular o crédito, sendo certo que **a falta de recolhimento do ICM devido pela firma ven-dedora, envolve responsabilidade unicamente desta, cabendo contra ela a ação repressiva do Fisco, que não pode ser esten-dida a compradores que nenhum envolvimento tiveram com fraudes de que são acusados, muito menos para cessar-lhes direito de crédito.** Nego seguimento ao presente agravo. (AI 95641-7/SP, DJU 24/02/84) - (grifo e negrito nossos).

E nem poderia ser diferente.

Em direito tributário, não pode ocorrer tributação por mera presunção, ou seja, não pode o Fisco, com base em de-claração de inidoneidade da empresa, exigir o tributo e multa devidos pelo fornecedor, da empresa Adquirente da mercadori-a, que agiu de boa-fé.

Isto porque “a presunção não pode ser fato gerador da obri-gação tributária, sempre que referir-se a fatos absolutamente

desconhecidos ou não suficientemente abrangentes, para não conceder qualquer flexibilidade a autoridade aplicadora” (Suplemento LTR 112/81, parecer do Dr. Ives Gandra da Silva Martins), um dos subscritores da presente opinião legal.

O fato gerador do tributo deve subsumir-se às normas prescritas. Ou seja, à falta de conformação absoluta entre o fato detectado e a norma posta, não se pode adotar a presunção como técnica impositiva, sob pena de violação dos princípios da legalidade e da tipicidade, consagrados no art. 150, I e 146 da CF e 97 do CTN, que propiciam segurança jurídica nas relações tributárias.

A empresa Adquirente, portanto, participa da relação jurídica tributária em comento, como contribuinte-substituído, dispensado pelo legislador (art. 418, I do RICMS - Decreto n. 45.490/00) de recolher o ICMS devido nas operações de venda de combustível, pelo simples fato de o tributo ter sido recolhido na operação antecedente (pelo substituto tributário), sofrendo o substituído os efeitos da repercussão da carga tributária.

Nesse sentido é o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal, no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 240.057-2-SC, em que foi Relator o Ministro **Néri da Silveira**, com a seguinte Ementa:

EMENTA: Recurso extraordinário desprovido. 2. ICMS. Recolhimento antecipado. Substituição tributária “para frente”. 3. É constitucional o regime de substituição tributária “para frente”, em que se exige do industrial, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado

ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária. Precedente: RE nº 213.396/SP, julgado em sessão plenária, a 2.8.1999. 4. Não há, assim, ofensa ao direito de propriedade, ou mesmo a ocorrência de confisco, *ut* art. 150, IV, da Constituição Federal. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.

No referido julgado, ao mesmo tempo em que admite a constitucionalidade do regime de substituição tributária “para frente”, a Suprema Corte **faz a ressalva da exclusão** da responsabilidade tributária do revendedor ou varejista, como está sendo exigido pela fiscalização no caso da presente consulta.

Tendo presente que a empresa Adquirente sofreu repercussão da carga tributária, no ato da compra do combustível, a pretendida cobrança do crédito tributário implica reiteração de cobrança, configurando ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

O Prof. **Zelmo Denari**, a propósito, discorrendo sobre o tema escreve:

Como se sabe, o conceito de capacidade contributiva, haurido da ciência financeira, projeta-se no campo do Direito para significar a idoneidade revelada pelo contribuinte, enquanto titular da relação jurídica tributária, de suportar a carga tributária e fazer face aos dispêndios públicos. Trata-se, como se depreende, de simples dimensão jurídica da capacidade econômica, é dizer, de um patamar estabelecido pelo legislador para submeter o contribuinte ao regime impositivo, à luz de critérios estabelecidos na Carta Constitucional. (Cf. Zelmo Denari, Breves considerações à margem da capacidade contributiva, in RDDT, vol. 124, p. 79)

De fato, se a capacidade contributiva, em sua dimensão jurídica, é um princípio constitucional a ser observado pelo legis-

lador, para submeter o contribuinte ao regime impositivo, que revela a sua capacidade de suportar a carga tributária, a exigência fiscal viola o referido princípio, pois a Adquirente, no caso da presente Consulta, já sofreu o gravame da repercussão tributária do ICMS.

Quanto à penalidade, sendo certo que a prova material favorece o Consulente, está afastada tal exigência constante do auto, conforme preceitua o art. 112 do CTN:

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade ou impunidade;

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

Acresce-se, ainda, que a Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso XLV, entre os direitos e garantias do contribuinte, determina que “nenhuma pena passará da pessoa do condenado (infrator), podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação de perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido”.

De tal forma que **a penalidade deve ser aplicada a quem descumprir a obrigação tributária**, ou seja, ao **substituto tributário**, não podendo ser exigida de quem não descumprir a obrigação tributária e que está de boa-fé.

Feitas essas considerações, passamos a responder objetivamente, as indagações do Consulente:

1) Em nosso sistema tributário o legislador infraconstitucional é livre para instituir o regime substitutivo de sujeição passiva tributária?

Não. À luz da Constituição Federal, o legislador infraconstitucional deve obediência ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Do princípio constitucional da não-cumulatividade decorre a dedução, em cada operação, do imposto cobrado nas anteriores, de modo que ao final do ciclo, quem efetivamente arca com o ônus do imposto é o consumidor final. A partir da EC n. 3/93, foi introduzido o § 7º ao art. 150, da Constituição Federal, instituindo a figura do “**substituto tributário**”, na condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. O legislador ordinário deverá seguir os parâmetros estabelecidos pela Constituição. O art. 25 do Convênio n. 66/88 diz que a lei pode atribuir a condição de substituto tributário ao: “I - industrial, comerciante ou a outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores; II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes”. Estes são os legitimados que devem figurar como “substitutos tributários”.

2) No regime substitutivo tributário para frente (progressivo) que papéis desempenham, respectivamente, na relação jurídica tributária, o substituto e o substituído?

O **substituto tributário** fica obrigado a recolher o ICMS, por antecipação, de toda carga tributária que seria paga ao longo da cadeia de vendas, destacando na nota fiscal, o imposto que recolheu por antecipação.

O **substituído tributário** fica excluído da relação tributária, participa da relação jurídica como mero operador econômico substituído, dispensado pelo legislador de recolher o ICMS incidente nas operações de venda de combustível, pelo simples fato de o tributo ter sido recolhido na etapa anterior pelo substituto tributário. Ao receber a nota fiscal com destaque de ICMS, procede ao crédito do imposto, recolhido antecipadamente, em obediência ao princípio da não-cumulatividade. O recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retira do revendedor ou varejista, na qualidade de substituído, a responsabilidade tributária, conforme precedentes do STF (Agravo Reg. em Agravo de Instrumento n. 240.057-2 - RDDDT - Vol. 58 - pg. 206 e RE n. 213.396/SP, julgado em sessão plenária, em 02/08/1999).

3) Em nosso sistema tributário, a distribuidora e a revendedora de combustível que papel desempenham no plano da sujeição passiva tributária?

A **Distribuidora** é obrigada a recolher o ICMS, por antecipação, na qualidade de substituta tributária, destacando na nota fiscal o imposto recolhido, informando a Revendedora. A **Revendedora** de Combustível deve se creditar o imposto destacado na nota fiscal, em razão do princípio da não-cumulatividade. Os Postos de Combustíveis participam da relação jurídica tributária como meros operadores econômicos substituídos, que sofrem os efeitos da repercussão da carga tributária.

4) Em sede de substituição progressiva (para frente), estando em causa o ICMS, na hipótese de o tributo não ser recolhido pelo substituto tributário, o Fisco pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao substituído?

Entendemos que não, embora não desconhecemos a legislação infraconstitucional (art. 66-C do RICMS - Lei n. 6.374/89 e art. 267 do RICMS - Decreto n. 45.490/2000), o Fisco deve cobrar o imposto daquele que deveria recolher a exação, na qualidade de substituto tributário e não o fez, emitindo documentação inidônea, constatada posteriormente pela fiscalização.

O substituído tributário, uma vez comprovada a sua boa-fé, não poderá responder por tributo a que não deu causa. Para que pudesse ser responsabilizado, necessário seria a prova de sua conivência com a fraude engendrada.

Tendo visto que a empresa Adquirente sofreu repercussão da carga tributária, no ato da compra do combustível, a

pretendida cobrança do crédito tributário implica reiteração da cobrança, configurando ofensa ao princípio da **capacidade contributiva**.

5) Na mesma hipótese, é admissível responsabilizar o substituído pelas infrações cometidas pelo substituto, aplicando-lhe multas de caráter punitivo?

Não. A penalidade deve ser aplicada a quem descumprir a obrigação tributária, no caso o substituto tributário, não podendo ser exigida de quem não descumpriu a obrigação tributária, nem praticou qualquer ato ilícito.

Tanto que a Constituição Federal, no inciso XLV, do seu art. 5º, entre os direitos e garantias assegurados, determina que: “Nenhuma pena passará da pessoa do condenado (infrator), podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação de perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido”.

E o art. 112 do CTN, estabelece que: “A lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável, ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade ou impunidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

Resta claro, portanto, que o **substituído tributário** não poderá responder por penalidade, representada por multa, por infração que não foi por ele praticada.

Este é o nosso entendimento.

S.M.J.

São Paulo, 31 de agosto de 2009.

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

TAXA DE USO DO SOLO, SUBSOLO E ESPAÇO AÉREO. NATUREZA DE DIREITO ADMINISTRATIVO E NÃO TRIBUTÁRIO. LEGALIDADE

RECURSO ESPECIAL Nº 1.042.714 - SC
(2008/0064382-4)

Relatora: Ministra Eliana Calmon
Recorrente: TVA Sul Paraná Ltda
Advogado: Victor de Luna Ppaes e outro(s)
Recorrido: Município de Florianópolis
Procurador: Eleazar M Nascimento e outro(s)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA. SERVIÇO DE DISTRIBUIÇÃO DE TV A CABO. COBRANÇA PELA UTILIZAÇÃO DE SOLO, SUBSOLO, ESPAÇO AÉREO. QUESTIONAMENTO ACERCA DA LEGALIDADE DE DECRETO MUNICIPAL.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. Os arts. 73 e 74 da Lei 9.472/97 se destinam às empresas de telecomunicações e possibilitam expressamente a cobrança de preços justos e razoáveis, além de determinarem que se observe as leis municipais relativas à instalação de cabos e equipamentos em logradouros públicos.

3. Inexistência de contrariedade ou negativa de vigência nesse particular.

4. Ausente a similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, bem como divergência na interpretação de lei federal, não merece ser conhecido o recurso pela hipótese da alínea “c” do permissivo constitucional.

5. De igual maneira, é inviável o especial em relação às teses decididas com enfoque constitucional que, além disso demandam a emissão de juízo de valor acerca de direito local.

6. Recurso especial conhecido em parte, mas não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça “A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Dr(a). MURILO MARCO, pela parte RECORRENTE: TVA SUL PARANÁ LTDA

Brasília-DF, 21 de maio de 2009(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON
Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 1.042.714 - SC
(2008/0064382-4)

Recorrente :TVA Sul Paraná Ltda
Advogado: Victor de Luna Paes e outro(s)
Recorrido: Município de Florianópolis
Procurador: Eleazar M Nascimento e outro(s)

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON:

- Trata-se de recurso especial interposto com fundamento nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina assim ementado (f. 271):

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO – CONTRAPRESTAÇÃO PELA UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DE BENS PÚBLICOS – SOLO, SUBSOLO, ESPAÇO AÉREO E OBRAS DE ARTE – EMPRESA PRIVADA – EMPRESA PRIVADA – SERVIÇO DE DISTRIBUIÇÃO DE SINAIS DE TV A CABO – EXIGÊNCIA DE NATUREZA ADMINISTRATIVA E NÃO TRIBUTÁRIA – PREÇO PÚBLICO – LEGALIDADE – INCONSTITUCIONALIDADE AFASTADA.

A utilização econômica de bens públicos por particularidades pode, e às vezes até deve, ser cobrada, executados os casos em que a exigência venha onerar ainda mais um serviço essencial - como ocorre, v.g., nos serviços de energia elétrica, telefonia, esgoto e distribuição de água. Nestes, seria cobrar de toda a coletividade um valor para a viabilização de um serviço endereçado a ela mesma. Na-

quela, apenas a empresa (diretamente) e seus clientes (indiretamente) suportariam o ônus como forma de contraprestação pela utilização de bens que pertencem a todos. A exigência por parte do Poder Público, neste caso, tem natureza administrativa e não tributária. Trata-se, portanto, de contraprestação que, segundo a sua finalidade, amolda-se ao conceito de preço público.

Opostos embargos de declaração, restaram rejeitados, nos termos do acórdão de fls. 304/310.

Inconformado, alega o recorrente, em preliminar, violação do art. 535, II, do CPC, sob o fundamento que o Tribunal de origem se recusou a apreciar as questões suscitadas nos embargos de declaração.

No mérito, além de dissídio jurisprudencial, aponta contrariedade aos arts. 77, 78 e 97, do CTN, 73 e 74 da Lei nº 9.472/97. Defende, em síntese, que:

a) o conjunto de equipamentos e instalações que possibilitam a recepção dos sinais por sistema de TV a cabo, não configura critério material da hipótese de incidência que possa sujeitar-se à competência municipal para instituição de taxa, sendo certo também, que, nada a respeito da remuneração desses serviços poderia vir a configurar hipótese de incidência tributária, imprescindível condição para o nascimento de qualquer pretensão pecuniária com a natureza de taxa;

b) na hipótese dos autos, não se trata de preço público; não se está diante de uma remuneração por um serviço público de natureza comercial ou industrial prestado pelo município;

c) o serviço desenvolvido pela recorrente é essencial conforme expressamente determina a Lei 8.977/95, os ser-

viços de TV a cabo consistem em serviços de telecomunicações. Assim, não pode o município vedar ou onerar a utilização das áreas necessárias à implantação de equipamentos para o exercício regular do que foi concedido e garantido pela União, haja vista que não se pode prestar serviço sem poder realizá-lo materialmente;

d) mesmo que o serviço de TV a cabo não seja considerado um serviço essencial, não se pode olvidar o caráter de utilidade pública inerente a tais serviços de comunicação, o que afasta a possibilidade de cobrança de preço para a permissão de uso do solo;

e) entendendo-se que a referida cobrança tem a natureza de preço de permissão de uso, ainda assim, inviável sua exigência, conquanto a permissão não pode ser utilizada para implementação de serviços públicos de natureza continuada ou de serviços que postulem continuidade; e

f) compete ao município administrar, disciplinando e policiando a conduta dos usuários dos bens municipais, a fim de assegurar a conservação dos bens e possibilitar a sua normal utilização. Ocorre, porém, que a competência do município restringe-se às questões relativas à construção civil e à instalação de cabos e equipamentos em vias públicas, em razão das limitações urbanísticas correspondentes às justas exigências do interesse coletivo que as motiva, jamais podendo importar na submissão de projetos técnicos à aprovação prévia ou mesmo na onerosidade do uso de bens públicos, sob pena de afronta à legislação federal que trata do assunto.

Requer, assim, a reforma do acórdão recorrido, com a conseqüente concessão da segurança nos termos pleiteados na exordial do *writ*.

Apresentadas as contra-razões (fls. 403/405), subiram os autos por força de agravo de instrumento provido (AG n.º 928.393).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.042.714 - SC
(2008/0064382-4)

Relatora: Ministra Eliana Calmon

Recorrente: Tva Sul Paraná Ltda

Advogado: Victor De Luna Paes E Outro(S)

Recorrido: Município De Florianópolis

Procurador: Eleazar M Nascimento E Outro(S)

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON:

– Preliminarmente, afasto a alegada contrariedade ao art. 535, II, do CPC, tendo em vista que o Tribunal de origem decidiu, fundamentadamente, as questões essenciais à solução da controvérsia, consoante se observa no acórdão de fls. 304/310.

No nosso sistema processual, o juiz não está adstrito aos fundamentos legais apontados pelas partes. Exige-se apenas que a decisão seja fundamentada, aplicando o julgador ao caso concreto a solução por ele considerada pertinente, segundo o princípio do livre convencimento fundamentado, positivado no art. 131 do CPC.

Quanto ao mérito, tem-se, originariamente, mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, impetrado por TVA SUL PARANÁ LTDA contra ato do Diretor da Secretaria Municipal de Urbanismo e Serviços

Públicos, consubstanciado na cobrança de retribuição pecuniária mensal pelo uso de vias públicas, inclusive subsolo do Município de Florianópolis-SC, para a **instalação de equipamentos necessários à implantação do Sistema de TV a Cabo**, instituída pelo Decreto Municipal nº 746/2000.

A sentença denegou a segurança (fls. 211/212) e o Tribunal de origem a manteve, em sede de apelação interposta pela empresa, por entender ser constitucional a cobrança em questão. Eis a fundamentação do acórdão recorrido (fls. 273/281):

II - VOTO:

Colhe-se dos autos que a impetrante almeja seja considerado inconstitucional o Decreto Municipal n. 746/2000, que versa sobre a permissão de uso de espaços públicos, inclusive equipamentos urbanos destinados à prestação de serviços de imagem, principalmente o seu art. 8º, que prevê a exigência de pagamento de contribuição financeira para possibilitar a referida permissão de uso.

Primeiramente, ressalta-se a existência de precedentes do Superior Tribunal de Justiça, aparentemente, rejeitando a possibilidade da cobrança pretendida pelo Município de Florianópolis:

[..]

Como claramente se percebe, os precedentes citados se referem à cobrança de cessão de espaço público (subsolo e aéreo) para a instalação de postes de energia elétrica. Todos os julgados deixam claro que o órgão tributante rotulou de “taxa” uma exigência fiscal que não se enquadra em nenhum dos dois requisitos

previstos na Constituição Federal (art. 145, II): exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Sustentam ainda os referidos julgados que o art. 155, § 3º, da Constituição Federal, “*é expresso ao determinar que, à exceção do ICMS, do imposto de importação e de exportação, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica*” e que a taxa seria mais um tributo a ser pago pelas concessionárias de energia elétrica, fugindo, pois, ao estabelecido pela Carta Magna.

A Ministra Eliana Calmon, no julgado supramencionado (ROMS 12.081/SE), afirma:

[..]

Imperioso, portanto, deixar bem claro que o caso em comento não versa sobre cobrança de espaço público para a instalação de equipamentos de distribuição de energia elétrica. Nestes autos a cobrança intentada pelo Município se refere à utilização do espaço aéreo e do subsolo para a instalação dos cabos que distribuem o sinal da TVA Sul Paraná Ltda., empresa que se dedica à comercialização de imagens televisivas via cabo. Visível, pois, tratar-se de exigência que se situa no campo do direito administrativo e não do tributário.

Nesse contexto é de se indagar: a disposição da TVA dos espaços públicos podem ser considerados como uma utilização que se dirige ao atendimento de um serviço de utilidade pública? Apesar do caráter de utilidade pública imanente aos serviços comunicação, a natureza de seus serviços não podem ser equipara-

dos àqueles dos serviços de telefonia, energia elétrica ou de distribuição de água e coleta de esgoto.

Na verdade, o que a TVA faz é explorar uma atividade econômica de fins lucrativos - útil, mas não essencial - e que para isso se vale da utilização de espaços públicos.

Em princípio, toda utilização econômica por particulares de bens públicos podem, e às vezes até devem, ser cobradas, a menos, como ocorre, v.g., nos serviços de energia elétrica e distribuição de água, quando isso venha onerar ainda mais um serviço essencial. Nestes últimos, seria cobrar de toda a coletividade um valor para a viabilização de um serviço endereçado a ela mesma. Naquela - serviços de transmissão de tv a cabo - apenas a empresa (diretamente) e seus clientes (indiretamente) suportariam o ônus como forma de contraprestação pela utilização de bens que pertencem a todos.

[..]

A administração rotulou de “preço público”, justo pelo fato de a exigência não se enquadrar no conceito constitucional de “taxa”. Enquanto aquele tem a sua definição na doutrina e jurisprudência, esta, por se enquadrar no gênero tributo, vêm rigorosamente disciplinada na Lei Maior.

O que se pode concluir da peça recursal é que a apelante se insurge não só contra o preço público que está sendo exigido a partir da edição do Decreto n. 747/200, mas também contra a necessidade de submeter à prévia aprovação do Município os projetos de implantação, instalação e passagem de equipamentos urbanos nas vias públicas, inclusive espaço aéreo e subsolo e nas obras-de-arte de domínio municipal.

Neste aspecto é visível a improcedência do reclamo, pois é mandamento constitucional caber aos municípios legislarem sobre interesse local e disporem sobre normas a serem observadas para a segurança e bem estar de todos os munícipes. Assim, é curial que a Administração Pública municipal tenha a prerrogativa de aprovação dos equipamentos que serão instalados nas vias públicas, nas pontes, túneis, viadutos, espaço aéreo e subsolo.

[..]

Ante o exposto, com fundamento nos argumentos acima aduzidos, nego provimento ao recurso.

O recurso especial foi interposto com base na alínea “a”, apontando a recorrente contrariedade aos arts. 77, 78 e 97, do CTN, 73 e 74 da Lei 9.472/97 e divergência jurisprudencial com julgados desta Corte (RMS 12081/SE, RMS 11.412/SE) e do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 200201779433/GO).

No que se refere aos dispositivos do CTN, tenho-os por inaplicáveis na hipótese, pois, como demonstrado anteriormente, o Tribunal de origem entendeu que a cobrança em questão tem sede no direito administrativo, e não no tributário, sendo irrelevante, assim, os limites para a instituição de taxas e de cominação de penalidades por infração à legislação tributária.

Já os arts. 73 e 74 da Lei 9.472/97, encontram-se assim redigidos:

Art. 73. As prestadoras de serviços de telecomunicações de interesse coletivo terão direito à utilização de postes, dutos, condutos e servidões pertencentes ou

controlados por prestadora de serviços de telecomunicações ou de outros serviços de interesse público, de forma não discriminatória e a preços e condições justos e razoáveis.

Parágrafo único. Caberá ao órgão regulador do cessionário dos meios a serem utilizados definir as condições para adequado atendimento do disposto no *caput*.

Art. 74. **A concessão, permissão ou autorização de serviço de telecomunicações não isenta a prestadora do atendimento** às normas de engenharia e **às leis municipais**, estaduais ou do Distrito Federal **relativas** à construção civil e **à instalação de cabos e equipamentos em logradouros públicos**.

Como se observa acima, esses dispositivos não permitem extrair a conclusão defendida pela recorrente, eis que tem como destinatárias as prestadoras de serviços de telecomunicações e possibilita expressamente a cobrança de preços justos e razoáveis, além de determinarem que se observe as leis municipais relativas à instalação de cabos e equipamentos em logradouros públicos.

Bem se vê, portanto, que nesse particular não há qualquer contrariedade ou negativa de vigência.

Quanto à divergência jurisprudencial com os precedentes oriundos de recursos ordinários em mandado de segurança, tenho por inexistentes, pois a cognição exercida em tal sede é mais ampla do que a da competência recursal especial. Já em relação ao julgado do TJGO, não há similitude fática com o acórdão recorrido, pois no referido paradigma tratou-se de cobrança exigida de empresa de telefonia, e não de prestadora de serviços de televisão

por assinatura. Ademais, ambos não deram eles interpretação divergente a nenhum dos dispositivos apontados no recurso especial, consoante exige a hipótese do art. 105, III, “c”, da Constituição Federal.

Por fim, no tocante às demais alegações da recorrente, esclareço que refogem aos estreitos limites do recurso especial, pois além de terem sido decididas com enfoque constitucional, em última análise envolvem juízo de valor acerca de direito local e as hipóteses de cabimento recursal eleitas foram apenas as alíneas “a” e “c” do art. 105, III, da Carta Magna.

Com essas considerações, conheço em parte do recurso especial, mas lhe nego provimento.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2008/0064382-4 **REsp 1042714/SC**

Números Origem: 20040140037000200
20040140037000201 200701428337 23010278667

PAUTA: 21/05/2009 JULGADO: 21/05/2009

Relatora

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

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: TVA Sul Paraná Ltda
Advogado: Victor De Luna Paes E Outro(S)
Recorrido: Município De Florianópolis
Procurador: Eleazar M Nascimento E Outro(S)

ASSUNTO: Administrativo - Ato

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). MURILO MARCO, pela parte RECORRENTE: TVA SUL PARANÁ LTDA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília, 21 de maio de 2009

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 04/06/2009).

ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE A DEMANDA EFETIVAMENTE CONSUMIDA. BASE DE CÁLCULO. DEMANDA MEDIDA.

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 960.476 - SC
(2007/0136295-0)

Relator: Ministro Teori Albino Zavascki

Embargante: Monteguti Indústria Comércio e Transportes Ltda

Advogado: Tiago Conde Teixeira e outro(S)

Embargado: Estado De Santa Catarina

Procurador: Ricardo De Araújo Gama e outro(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ICMS SOBRE DEMANDA DE ENERGIA ELÉTRICA. ACÓRDÃO QUE DEIXOU CLARAMENTE ESTABELECIDO QUE O FATO GERADOR É O EFETIVO CONSUMO (E NÃO A SIMPLES CONTRATAÇÃO DA DEMANDA) E QUE A BASE DE CÁLCULO É O VALOR DA TARIFA CORRESPONDENTE A ESSA DEMANDA CONSUMIDA (E NÃO SOBRE A CONTRATADA). IMPERTINÊNCIA DA DISCUSSÃO A RESPEITO DOS CRITÉ-

RIOS DE FIXAÇÃO DE TARIFAS, QUE, ALÉM DE ESTRANHOS AO OBJETO DO PROCESSO, ESTÃO PREVISTOS NO SISTEMA TARIFÁRIO NACIONAL, CUJA FONTE, PORTANTO, É NORMATIVA E NÃO CONTRATUAL. INEXISTÊNCIA DE QUAISQUER DOS VÍCIOS DO ART. 535 DO CPC. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

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, vencida em parte a Sra. Ministra Denise Arruda, rejeitar os embargos de declaração, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília, 24 de junho de 2009.

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

Relator

(Ementa disponibilizada no DJe de 31/07/2009).

LIMITAÇÃO À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTS. 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL. RECURSO PREJUDICADO.

25/03/2009
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0 PARANÁ

**RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. MARCO AU-
RÉLIO**

RELATOR PARA O: MIN. EROS GRAU

ACÓRDÃO:

RECORRENTE: RP FOMENTO COMERCIAL
LTDA

ADVOGADOS: PEREGRINO DIAS ROSA NETO
E OUTRO (A/S)

RECORRIDA: UNIÃO

ADVOGADO: PFN – RICARDO PY GOMES DA
SILVEIRA

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS “A” E “B”, E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido.

2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Preju-

ízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum.

Recurso extraordinário a que se nega provimento.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Cezar, Peluso, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em conhecer e negar provimento ao recurso.

EROS GRAU- RELATOR PARA O ACÓRDÃO

11/11/2004
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0 PARRANÁ

RELATOR: MIN, MARCO AURÉLIO
RECORRENTE: RP FOMENTO COMERCIAL
LTDA
ADVOGADOS: PEREGRINO DIAS ROSA NETO
E OUTRO (A/S)
RECORRIDA: UNIÃO
ADVOGADO: PFN –RICARDO PY GOMES DA
SILVEIRA

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO
– O tribunal Regional Federal da 4ª Região negou acolhida a pedido formulado em apelação, ante fundamentos assim sintetizados à folha 131:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO. LEI Nº 8.981/95.

1. A validade da lei ocorre a partir de sua publicação, por isso, para a apuração do lucro real das pessoas jurídicas no ano-base de 1994, vigiam as regras da Medida Provisória nº 812, de 31.12.94, convertida na Lei nº 8.981/95.
2. Ao limitar a compensação dos prejuízos fiscais, em cada exercício financeiro, a Lei nº 8.981/95 não violou qualquer direito adquirido, pois antes que estivesse concretizado o lucro havido nesse período, sobreveio alteração legislativa impondo a limitação.
3. A lei nº 8.981/95 não instituiu empréstimo compulsório ou desrespeitou o princípio da capacidade contributiva.
4. Não houve comprovação de que a autoridade coatora não respeitara o prazo nonagésimo previsto no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal de 1988.

No extraordinário de folha 175 a 205, interposto com alegada base na alínea “a” do permissivo constitucional, articula-se com a ofensa aos artigos 145, § 1º, e 150, inciso III, alíneas “a” e “b”, da Carta da República, bem como dos princípios da irretroatividade da lei tributária, da anterioridade, da capacidade contributiva, da certeza e segurança nas relações jurídicas, evocando-se a garantia do direito adquirido. Sustenta-se o conflito, com o Diploma Maior, dos artigos 42 e 57 da Lei nº 8.981/95, que implicaram a alteração do sistema de compensação de prejuízos fiscais até então vigente, retirando a limitação temporal, mas restringindo a forma de efetivação. A

disciplina normativa trouxera óbice à utilização do montante integral acumulado do prejuízo, possibilitando a dedução de “somente uma parcela do eventual lucro. A outra parcela do lucro apurado deve, obrigatoriamente, ser considerada como lucro passível de tributação” (folha 185). Segundo as razões expendidas, os contribuintes passaram a recolher tributo em situação desfavorável, suportando a base negativa por tempo mais prolongado e recolhendo o imposto de renda sobre parte de um lucro eventual. Os preceitos, consoante o afirmado, importaram na descon sideração do volume acumulado de prejuízos, obrigando as empresas, a partir do exercício fiscal de 1995, a pagar imposto pouco importando a existência de prejuízo ou lucro.

Assevera-se que a Lei nº 8.981/95, publicada em Diário Oficial do ano de 1995, só poderia ser aplicada em relação ao exercício de 1996, sendo que o fato de a Medida Provisória nº 812/94, convertida na referida lei, haver sido veiculada no Diário de 31 de dezembro de 1994 não muda essa conclusão, por haver recaído o dia 31 em um sábado. Tem-se por desrespeitado o princípio da anualidade. Alude-se à inobservância do prazo nonagesimal previsto no artigo 195, § 6º, da Carta para a entrada em vigor de modificações em contribuições de cunho social. Ressalta-se que, não atingindo apenas os prejuízos futuros, mas os preexistentes, foi olvidado, além do princípio da irretroatividade, o direito adquirido dos contribuintes de proceder à compensação de acordo com a legislação vigente à época do fato.

A Fazenda Nacional apresentou as coantra-razões de folha 211 a 213, alegando a harmonia da Lei nº 8.981/95 com o Diploma Maior.

O ato do Juízo primeiro de admissibilidade encontra-se à folha 215.

Registro que o especial simultaneamente interposto não ultrapassou a barreira do conhecimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (folha 220 a 223).

A Procuradoria Geral da República, no parecer de folhas 238 a 239, preconiza o conhecimento parcial e provimento do recurso quanto à contribuição social, em face da circunstância de, segundo a óptica do subscritor, não haver sido observado o prazo nonagesimal do artigo 195, § 6º, da Constituição Federal.

É o relatório.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na interposição deste recurso, foram atendidos os pressupostos gerais de recorribilidade. Os documentos de folhas 29 e 206 evidenciam a regularidade de representação processual e do preparo. Quanto à oportunidade, o acórdão atacado teve notícia veiculada no Diário de 12 de agosto de 1998, quarta-feira (folha 133), ocorrendo a manifestação do inconformismo em 27 imediato, sexta-feira (folha 175), no prazo de quinze dias assinado em lei.

Consigno inicialmente que dois temas explorados nas razões recursais não são passíveis de exame pela Corte. O primeiro está ligado à capacidade contributiva. Em momento algum, o Tribunal de origem adotou entendimento sob tal ângulo, padecendo o recurso da ausência do indispensável prequestionamento. Simplesmente, não se tem o que cotejar objetivando concluir pelo enquadramento do extraordinário no permissivo que lhe é próprio, ou seja, na alínea “a” do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal. Cai por terra o argumento

embasado no teor do § 1º do artigo 145 da Lei Maior, relativo à graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Também não cabe, ao contrário, aliás, do que percebido pela Procuradoria Geral da República, adentrar a matéria concernente à contribuição social. No voto condutor do julgamento, registrou-se que a impetrante não acostou à inicial do mandado de segurança dado concreto que pudesse indicar o desprezo ao prazo nonagesimal do § 6º do artigo 195 da Constituição Federal. Então, cingiu-se a Corte de origem a mencionar a impropriedade da impetração, sem abordar o tema de fundo. Confirma-se com o que se contém à folha 128. A esta altura, presente o extraordinário, não há como prosseguir e afastar a premissa do acórdão proferido para julgar-se a matéria.

No mais, a Medida Provisória nº 812/94, transformada na Lei nº 8.981/95, implicou realmente profunda alteração do critério relativo ao cômputo dos prejuízos, no que estes resultam na perda de valor dos bens patrimoniais, repercutindo na noção de lucro real ante a passagem do tempo, a dinâmica da vida do contribuinte. Nota-se que o acórdão revela a observância do princípio da anterioridade, ficando potencializada a circunstância de, no apagar das luzes do ano de 1994, haver-se, em atenção justamente a esse princípio, disciplinado a matéria de forma precária e efêmera, quando o certo, tendo em conta o tempo e a repercussão existente, seria o encaminhamento de projeto de lei. O passo mostrou-se demasiadamente largo, desaguando em procedimento que longe fica de atender ao objetivo maior da publicação dos atos normativos, que outro não é senão evitar surpresa, tendo os cidadãos, ao menos sob o ângulo ficto – já que não há costumeiramente a lei-

tura do Diário Oficial – conhecimento da normatividade em vigor. Vigência do ato normativo não prescinde do conhecimento por todos, presumindo-se o fenômeno quanto verificada a publicação no jornal oficial. Considere-se a necessidade de atentar-se para o que normalmente ocorre e, portanto, de ter-se a veiculação do ato da forma comumente utilizada, ou seja, com edição – e, mais do que isso, a circulação – do jornal em data habitual. Pois, bem, de acordo com o calendário de 1994, o último dia desse ano caiu em um sábado e é notório que não sói acontecer, nesse dia, a edição de Diário Oficial da União. Aliás, trata-se de data em que os expedientes, quer no setor público, quer no setor privado, nos dias da semana de segunda a sexta-feira, ficam até mesmo truncados, quando não há o recesso total. O que se dirá se o 31 de dezembro recai em um sábado? Tem-se, assim, que a Lei nº 8.981/95, resultante da conversão da Medida Provisória nº 812, de 31 de dezembro de 1994, somente poderia ser observada, dada a anterioridade, no exercício seguinte, isto é, no exercício de 1996. A publicação da medida provisória no sábado, 31 de dezembro de 1994, pouco importando que nesse dia o Diário tenha, sob o ângulo simplesmente formal, circulado, gerou conclusão sobre a vinda à balha da nova disciplina da consideração dos prejuízos na segunda-feira, 2 de janeiro de 1995, mostrando-se insuficiente a verdadeira artimanha utilizada, o drible que se pretendeu dar à garantia constitucional dos contribuintes, que é a anterioridade. A não se entender assim, estará sendo desprezado, em sua concretude maior, o princípio da anterioridade e, mais do que isso, o princípio do determinismo, segundo o qual a razão suficiente há de fazer-se presente na vida gregária, como proclamado pelos filósofos materialistas gre-

gos há 2500 anos, conforme fragmento de Leocipo –nada nasce sem causa, mas tudo surge por alguma razão e em virtude de uma necessidade.

No mais, é de levar-se em conta a norma do artigo 42 da Lei 8.981/95:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.

Vê-se que o teor do citado artigo consagra o recolhimento do imposto de renda sem que, ante a dinâmica da vida da pessoa jurídica, haja lucro real. Seguramente, a mitigação do instituto viabilizador da redução do lucro líquido dos prejuízos, a compor nosso cenário jurídico desde 1947 – Lei nº 154 –, acaba por incluir verdadeira ficção no dia-a-dia dos contribuintes que se mostra contrária até mesmo à nomenclatura reveladora do objeto, da base de incidência do próprio tributo – a renda e proventos de qualquer natureza. Vale dizer: se, no balizamento temporal considerado, é encontrada renda que, em vista dos prejuízos acumulados, é absorvida, não se conta com o indispensável fato gerador do tributo, faltando, por isso mesmo, a base de cálculo. A colocação dos prejuízos em simples estado latente, em mera reserva, abstraindo-os no cálculo da renda a ser tributada, implica, em última análise, antecipação do tributo, e não cobrança, dado o ano-base a ser perquirido. A atuação do fisco em tal sentido ganha contornos próprios e

empréstimo compulsório, sem a existência de lei complementar e dos objetivos que estão previstos de forma exaustiva no artigo 148 do Constituição Federal. Além de suportar o resultado negativo, o contribuinte vê-se forçado a recolher tributo que não corresponde, em si, à renda. O imposto sobre a renda, conforme proclamado nos Recursos Extraordinários nºs 172.058 e 117.887, pressupõe acréscimo patrimonial disponível.

Conheço do recurso extraordinário e o provejo para, declarando a inconstitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 8.981/95, no que postergada no tempo a consideração dos prejuízos, conceder a segurança e, com isso, reconhecer o direito da impetrante a compensar os prejuízos fiscais acumulados nos períodos-base anteriores a 1995, sem a limitação pelo artigo 42 da Lei nº 8.981/95.

11/11/2004
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0 PARANÁ

RELATOR: MIN, MARCO AURÉLIO

RECORRENTE: RP FOMENTO COMERCIAL
LTDA

ADVOGADOS: PEREGRINO DIAS ROSA NETO
E OUTRO (A/S)

RECORRIDA: UNIÃO

ADVOGADO: PFN –RICARDO PY GOMES DA
SILVEIRA

EXPLICAÇÃO

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) Antes de passar a palavra ao Ministro Eros Grau, lembraria que foi sustentado da tribuna, sobre o tema, que o Imposto de Renda incide sobre o lucro anual. Se durante um período de tempo não houve lucro ou prejuízo, não incide imposto no ano-base correspondente. O que a Lei assegurava é um benefício fiscal, porque assegura que o prejuízo do ano anterior seja compensado no prejuízo do ano subsequente, ou seja, não há uma cobrança sobre o lucro inexistente, a cobrança é sobre o lucro do ano do período de apuração. Se ele teve prejuízos neste ano, não teve de compensar, e, também, não incide imposto. Agora, o que a lei disse é que os prejuízos ocorrentes antes e que não deram a tributo, porque como houve prejuízo não houve imposto sobre renda, já que não houve lucro apurável, assegurou o texto que os prejuízos anteriores apurados em anos anteriores pudessem vir a ser compensados. Era uma forma de benefício fiscal, porque, como dito da tribuna, inclusive, o período de cobrança do tributo sobre os resultados da empresa é entre 1º de janeiro e 31 de dezembro. O exercício fiscal se encerrou no ano anterior. Então, temos, pura e simplesmente, atribuindo-se a possibilidade de compensar prejuízo de exercícios anteriores, um benefício fiscal para as empresas e, portanto, poderá manipular, trabalhar, pode, inclusive negar a existência do benefício ou estabelecer como foi feito.

11/11/2004
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Sr. Presidente, entendo que se trata de um benefício. Pelas razões que Vossa Excelência acabou de expor, nego provimento ao recurso.

11/11/2004
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0 PARANÁ

VISTA

A Senhora Ministra Ellen Gracie: Senhor Presidente, não assisti ao relatório nem à sustentação oral, no entanto, por se tratar de matéria extremamente relevante, peço vênua aos Colegas para pedir vista, pois ouvirei o áudio da sustentação oral para melhor fundamentar meu voto.

PLENÁRIO
EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0
PROCED: PARANÁ
RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE RP FOMENTO COMERCIAL LTDA
ADVDS: PEREGRINO DIAS ROSA NETO E
OUTRO (A/S)
RECDA: UNIÃO
ADV: PFN – RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), conhecendo e provendo o recurso, e dos votos dos Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Cezar Peluso e Gilmar Mendes, também conhecendo do recurso, mas negando-lhe provimento, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Ellen Gracie. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o senhor Ministro Carlos Velloso. Falou pela recorrente o Dr. André Martins de Andrade. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 11.11.2004.

Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau.

Vice- Procurador Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva e Souza.

25/03/2009
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0 PARANÁ

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE) – Da relatoria do Ministro Marco Aurélio, chamo a julgamento o Recurso Extraordinário nº 344.994, processo que está com vista para a Ministra Ellen Gracie.

A situação é a seguinte:

Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), conhecendo e provendo o recurso, e dos votos dos Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Cezar Peluso e Gilmar Mendes, também conhecendo do recurso, mas negando-lhe provimento, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Ellen Gracie.

O SR. ADVOGADOS RODRIGO LEPORACE FARRET – Senhor Presidente, pela ordem, em nome da recorrente.

A recorrente gostaria de encaminhar uma questão à consideração da Corte em relação a este processo, tendo em conta a circunstância de haver um caso da mesma matéria, em que o Plenário já reconheceu repercussão geral e que envolve a discussão de maneira ampla, contemplando, além do imposto de renda, a contribuição social sobre o lucro. Este caso chamado agora por Vossa Excelência discute a questão apenas no âmbito do imposto de renda, e a recorrente entende que o ideal seria que fosse julgado em conjunto com o RE nº 591.340, da relatoria do eminente Ministro Marco Aurélio.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE) – Diante da massa dos casos, acho que era para ser trazido oportunamente.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Só há um aspecto, Presidente: este processo teve julgamento iniciado e conta com vários votos proferidos. O outro mencionado, que envolve realmente a Contribuição Sobre o Lucro Líquido, não está ainda aparelhado. Admitimos a repercussão geral e o remetemos ao Procurador-Geral d República.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE) – Peço a compreensão de Vossa Senhoria, mas vamos prosseguir no julgamento.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Agora, de duas, uma: se a solução tiver que ser idêntica, considerado o imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro, assentaremos o entendimento neste caso, que envolve apenas o imposto de renda; se a solução tiver que ser diversa, evidentemente enfrentaremos no outro a problemática da contribuição sobre os lucros.

25/03/2009
TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0 PARANÁ

VOTO VISTA

A Senhora Ministra Ellen Gracie: 1. Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo contribuinte contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª. Região que, ao dar provimento ao apelo da União, reconheceu a validade da limitação da compensação incidente sobre o lucro real, bem como a limitação da compensação para determinação da base de cálculo da contribuição social, conforme estabelecem os arts. 42 e 58 da Medida Provisória nº 812, de 30.12.94, posteriormente convertida na Lei nº 8.981, de 21.01.95.

Iniciado o julgamento perante o Plenário desta Suprema Corte em 11.11.2004, e após sustentação oral do patrono da contribuinte, seu relator, o eminente Ministro Marco Aurélio, conheceu e proveu do recurso para declarar a inconstitucionalidade do art. 42 da Lei nº 8.981/95, no que posterga no tempo a consideração dos prejuízos e, com isso, “reconhecer o direito da impetrante a compensar os prejuízos fiscais acumulados nos períodos-base anteriores a 1995, sem limitação imposta pelo art. 42 da Lei nº 8.981/95”.

Ao entendimento de que o direito de se efetuar o abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores representa, de fato, um benefício fiscal para as empresas, o eminente Ministro Eros Grau, após manifes-

tação do então Presidente desta Suprema Corte, eminente Ministro Nelson Jobim, abriu a divergência negando provimento ao extraordinário, no que foi acompanhado pelos eminentes Ministros Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Cezar Peluso e Gilmar Mendes.

Diante da relevância da matéria, e para melhor análise dos argumentos trazidos da tribuna pelo ilustre patrono da contribuinte, pedi vista dos autos.

2. Ao repelir a pretensão do contribuinte, o acórdão recorrido reafirmou a constitucionalidade da limitação de 30% imposta à compensação de prejuízos fiscais, prevista nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95.

Afastou, ao assim decidir, as alegações de violação ao direito adquirido do contribuinte efetuar compensações à luz da legislação tributária pretérita (RIR/94), bem como os argumentos de violação aos princípios da anterioridade e da capacidade contributiva.

3. Verifico que a insurgência da recorrente quanto a alegada contrariedade do acórdão recorrido ao disposto no § 1º, do art. 145, da Constituição Federal, relativo à graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, encontra óbice intransponível para o conhecimento de suas razões.

No que diz respeito à Constituição Social sobre o Lucro – CSSL, o recurso, de igual forma, não pode ser conhecido. É que o acórdão recorrido, manteve-se restrito ao simples exame da impropriedade da impetração, frente

a não evidência nos autos de qualquer ato da Administração que acarretasse na imposição da contribuição antes do prazo nonagesimal (fl. 128). Nesse aspecto, a impetração insurgiu-se contra lei em tese, em afronta ao disposto na Súmula STF nº 266.

4. Já quanto à limitação da compensação dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.1994, destaco, por oportuno, as palavras sucintas e rigorosamente claras com que rejeitou o pedido de liminar, ocasião em que o eminente Juiz Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira assentou quanto importa para o deslinde da questão:

A lei questionada limitou as deduções de prejuízos da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social referentes a exercício futuro. Vedado estaria fazê-lo a fatos geradores já ocorridos quando de sua publicação, ou para exigência do mesmo exercício. (fl. 44)

5. Trata-se, como se viu, de utilização dos prejuízos acumulador até 31.12.1994, e não de dedução de prejuízos correspondentes ao exercício corrente, o que pretende a impetrante. Quando aos prejuízos verificados no ano-base/91, poderiam eles ser compensados em até quatro anos—calendário subseqüentes (Decreto-Lei 1.598/77); no ano base/92, sem fixação de prazo (Lei 8.383/91); no ano-base/93, em até quatro anos—calendário subseqüentes (Lei 8.541/92). Tal estrutura não foi alterada pela Lei 8.981/95. O que ela fez foi impor restrição à proporção com que os prejuízos poderiam ser apropriados a cada apuração do lucro real.

Como sabido, em matéria de Imposto de Renda, a lei aplicável é aquela vigente na data do encerramento do exercício fiscal.

Entendo, com vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas.

Ora, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não têm “crédito” oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à “socialização” dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes.

É apenas por benesse da política fiscal – atenda a valores mais amplos como o da estimulação da economia e da necessidade da criação e manutenção de empregos – que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o que é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigorante para o exercício

fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30% ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. Mas, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório.

Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CF, art 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art. 5º, XXXVI).

E isso por um motivo muito simples. A Lei 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Os prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não são fato gerador algum. Trata-se de meras deduções cuja projeção para exercícios futuros foi autorizada. E autorizada nos termos da lei, que poderá, naturalmente, ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento.

8. Por tais razões, peço licença para seguir a linha da divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau.

25/03/2009
 TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0 PARANÁ

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Presidente, apenas por um dever de ofício devo ressaltar que há dois temas a serem enfrentados: o primeiro diz respeito à anterioridade. No apagar das luzes do ano de 1994, veio a ser editada, em penada única, portanto, uma medida provisória. No dia 31 de dezembro de 1994, foi editada uma medida provisória alterando substancialmente sistemática que seguia a ordem natural das coisas para apurar-se o lucro e ter-se o fato gerador do imposto de renda, mitigando-se, e com profundidade, a consideração dos prejuízos encontrados. Limitou-se essa consideração como se, em passe de mágica, se pudesse escamotear o prejuízo, a trinta por cento, projetando-se, quem sabe, para as calendas gregas, levado em conta os exercícios subseqüentes, a observância da diferença remanescente.

Agora, o mais interessante é que a medida provisória foi publicada em Diário, que, de forma excepcional, circulou no dia 31, ou melhor, em 31 de dezembro de 1994. Em que dia da semana recaiu essa data? E, dia no qual normalmente circula o Diário Oficial? Não, em um sábado! E então, evidentemente, foi driblado o princípio da anterioridade no que se previu, com a antecedência de horas, e quando a iniciativa privada não estava – porque não era comum, como não é comum até hoje, a circulação do Diário Oficial no sábado – a acompanhar a publicidade. Deu-se a tomada de eficácia, da publicação, para efeito da anterioridade dessa mesma publicação.

Mas o problema mais sério, a meu ver, é que, de forma criativa – reconheço – sempre em busca de uma receita

maior, em que pese a carga tributária, acabou-se por alterar o figurino constitucional relativo ao tributo, ao imposto de renda, no que só se pode admitir a viabilidade da incidência quando se efetua equação em que se consideram receita e prejuízos, sob pena de desfalque patrimonial, quando há realmente lucro. E a partir do momento em que, interferindo na contabilidade do contribuinte, se dispôs que não se poderia levar em conta, no exercício, mais do que trinta por cento dos prejuízos verificados, passou a existir tributação, sob o rótulo de imposto de renda, sobre o patrimônio.

Com isso, Presidente, deturpando-se o tributo, que tem sede constitucional, e sede constitucional não bastasse a nomenclatura a revelar a base de incidência, feriu-se de morte o figurino maior, porque constitucional, chegando-se, portanto, a compelir o contribuinte a recolher tributo sem a existência real de lucro, sem a existência do fato gerador.

Por isso prolatei voto, em 2004, conhecendo e promovendo o extraordinário do contribuinte. Mantenho esse voto. E digo da importância, sob pena de solapar-se a própria Constituição Federal, deste julgamento, no que, consideramos os votos proferidos, teremos o desvirtuamento do tributo, teremos o recolhimento de imposto de renda de pessoas jurídicas, sem que verificado, no exercício, no ano-base, para ser mais preciso, o lucro real exigido pela Constituição para haver a obrigação tributária.

Mantenho o voto conhecendo e provendo o recurso do contribuinte.

25/03/2009
 TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0
PARANÁ

O EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO MENEZES DIREITO:

Senhor Presidente, pelo que eu verifico, a matéria já está basicamente decidida, porque há seis votos com negativa do provimento do recurso extraordinário.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Talvez o pedido de julgamento conjunto.

O EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO MENEZES DIREITO:

Eu ouvi com muita atenção o voto da eminente Ministra **Ellen Gracie** e também a reiteração de voto do Ministro **Marco Aurélio**, mas já tinha examinado a questão a partir da assentada anterior, com a inversão do julgamento pela divergência com o voto proferido pelo eminente Ministro **Gilmar Mendes**. Naquele voto, pelo que posso recordar, Sua Excelência estabeleceu um critério específico para desqualificar a existência de violação do direito adquirido. Qual foi esse critério? Foi o de que se tratava de uma compensação de prejuízos, de tal modo que, evidentemente, essa compensação é um benefício fiscal e, sendo assim, está fora do alcance do artigo 153, letras “a” e “b”, da Constituição Federal.

Não bastasse esse argumento, que me leva a acompanhar o voto da divergência, há um outro que tenho por relevante, pelo menos no que concerne ao meu raciocínio. É que a lei determina que os prejuízos são dedutíveis do lucro,

o que significa concretamente que isso ocorre a partir da determinação do lucro. Enquanto não houver a constatação do lucro, não existe a possibilidade de compensação.

Por esse motivo é que ao tempo em que se verifica, as condições legais aplicáveis para a compensação é que pode existir essa compensação; daí porque não há direito à compensação antes da determinação específica do lucro.

Por essa razão, pedindo vênia ao eminente Ministro **Marco Aurélio**, acompanho a divergência e nego provimento ao recurso extraordinário.

25/03/2009

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0 PARANÁ

VOTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA – Também eu, Senhor Presidente, vou pedir vênia ao Ministro Marco Aurélio.

Estudei a partir de notas e dos votos que obtive, mas, tal como acaba de reafirmar a Ministra Ellen Gracie, não vislumbrei agressão ao sistema constitucional. Razão pela qual eu também estou acompanhando a divergência iniciada pelo Ministro Eros Grau, com as vênias do Ministro.

25/03/2009

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0 PARANÁ

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Presidente, apenas para ressaltar. Eu não átomoo a consideração dos prejuízos e, portanto, a admissibilidade dessa consideração como benefício fiscal. Tomo como elemento essencial a chegar-se à conclusão da existência ou não de lucro real, que é o fato gerador do imposto de renda

A nossa diferença está aí e, se não tivesse vindo à balha, com o apagar das luzes do ano de 1994 – como ressaltai – a medida provisória, publicada no sábado, 31 de dezembro, o que se teria? A regência pelo sistema até então em vigor. Surpresa maior não poderia haver para os contribuintes.

25/03/2009

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0 PARANÁ

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI – Senhor Presidente, vou pedir vênua para acompanhar a divergência.

Na esteira do que foi apontado pela eminente Ministra Ellen Gracie, entendo que os contribuintes não tinham direito adquirido, mas apenas uma expectativa de direito.

Mas eu compartilho – quero dizer isto com muita clareza – das preocupações do eminente Ministro Marco Aurélio, porque aí se afigura, no caso, uma verdadeira burla ao princípio da anterioridade: publicar uma medida provisória num sábado, alterando substancialmente o regime de apuração dos prejuízos ou dos lucros, realmente é algo que causa espanto e perplexidade.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Empresas, por exemplo, que não teriam de recolher tributo algum, porque inexistente lucro real, com a subtração de 70% dos prejuízos verificados, tiveram de recolher e o fizeram consumindo e alcançando o quê? O patrimônio.

Passamos a ter um tributo que deixou de incidir sobre a renda, sobre o lucro, para incidir sobre o patrimônio da empresa. Indago: será que há enquadramento na Carta de República? A resposta para mim é desenganhadamente negativa.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Senhor Presidente, acompanho a divergência, data vênia, com essa reflexão que faço em voz alta.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.994-0

PROCED.: PARANÁ

RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. MARCO AURÉLIO

RELATOR PARA ACÓRDÃO: MIN. EROS GRAU

RECTE RP FOMENTO COMERCIAL LTDA
ADVDS: PEREGRINO DIAS ROSA NETO E
OUTRO (A/S)
RECDA: UNIÃO
ADV: PFN – RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), conhecendo e provendo o recurso, e dos votos dos Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, César Peluso e Gilmar Mendes, também conhecendo do recurso, mas negando-lhe provimento, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Ellen Gracie. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Carlos Velloso. Falou pela recorrente o Dr. André Martins de Andrade. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 11.11.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista da Senhora Ministra Ellen Gracie, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 17.12.2005.

Decisão: Prosseguindo o julgamento, o Tribunal, por maioria, conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, Relator, Redigirá o acórdão o Senhor Ministro Eros Grau. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa e, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Presidente), com votos proferidos em assentada anterior. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Cezar Peluso (Vice-Presidente). Plenário, 25.03.2009.

Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Cezar Peluso, Carlos Britto, Eros Grau, Ricardo Lewandowski, Carmem Lúcia e Menezes Direito.

Vice- Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

(Ementa disponibilizada no DJe de 28/08/2009).

Despachos

RECLAMAÇÃO. MULTA DE 200%. APLICAÇÃO DE PRECEDENTE DO STF A CASO SEMELHANTE. INAPLICAÇÃO DOS MOTIVOS DETERMINANTES.

Rcl/8780 - RECLAMAÇÃO

Classe: **Rcl**

Procedência: **PERNAMBUCO**

Relator: **MIN. CÁRMEN LÚCIA**

Partes **RECLTE.(S) - DISTRIBUIDORA STAFF COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA ADV.(A/S) - RAIMUNDO DE SOUZA MEDEIROS JÚNIOR RECLDO.(A/S) - TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE PERNAMBUCO (AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0116061-2)**

**INTDO.(A/S) - ESTADO DE PERNAMBUCO PROC.
(A/S)(ES) - PROCURADOR-GERAL DO ESTADO
DE PERNAMBUCO**

DECISÃO RECLAMAÇÃO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO DE MULTA DE 200%. ALEGADA INOBSERVÂNCIA DOS FUNDAMENTOS DETERMINANTES ADOTADOS NO JULGAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 551/RJ. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE MATERIAL. RECLAMAÇÃO À QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.

Relatório

1. Reclamação, com pedido de medida liminar, ajuizada por Distribuidora Staff Comércio e Representações Ltda., em 7.8.2009, contra decisão da Sétima Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Pernambuco que, nos autos do Agravo de Instrumento n. 0116061-2, teria descumprido o que decidido pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ. O caso 2. Distribuidora Staff Comércio e Representações Ltda. apresentou exceção de pré-executividade questionando os valores constantes da certidão de dívida ativa de fl. 43 nos autos da ação de execução fiscal movida pelo Estado de Pernambuco (fls. 71-95). Em 14.9.2004, o Juízo da 1ª Vara de Executivo Fiscal Estadual de Pernambuco deixou de acolher a exceção formulada por entender que a matéria dependeria de dilação probatória (fls. 65-70), o que resultou na interposição do Agravo de Instrumento n. 0116061-2 (fls. 45-57). Em 7.7.2009, a Sétima Turma do Tribunal de Justiça de Pernambuco negou provimento ao Agravo. A decisão ficou assim ementada: “EMENTA:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA CDA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INADMISSIBILIDADE. MULTA COM FEIÇÃO CONFISCATÓRIA E ILEGALIDADE DA TAXA SELIC. MATÉRIAS INÁBEIS A INFIRMAR A PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO TÍTULO EXECUTIVO. AGRAVO INSTRUMENTAL IMPROVIDO. INTERLOCUTÓRIA MANTIDA. DECISÃO UNÂNIME. 1. Consolidado o entendimento jurisprudencial nos STJ no sentido de que, em execução fiscal, admite-se o emprego de exceção de pré-executividade não apenas para arguir matéria de ordem pública ou nulidade absoluta, mas também para alegar fatos modificativos ou extintivos do direito do exequente, desde que comprovados de plano, sem necessidade de dilação probatória. 2. A decisão recorrida observou a pacificada orientação pretoriana ao considerar que as questões tendentes a discutir a legitimidade da confecção da CDA que lastreia a atrial do feito executivo, notadamente às alusivas aos supostos vícios que contaminam o auto de infração que a embasou, não são argúveis na via da exceção de pré-executividade, por exigirem efetiva dilação probatória. 3. Não abalam a presunção de certeza e liquidez do título executivo as demais alegações invocadas no recurso, haja vista que a teor da Súmula 19 desta Corte Estadual, é legítima a utilização da Taxa Selic como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização de débitos tributos estaduais pagos em atraso e quanto ao suposto caráter confiscatório da multa aplicada, observou-se que a penalidade foi estabelecida com atendimento à estrita legalidade e fixada em percentual

adequado para inibir a continuidade de condutas voltadas ao inadimplemento do tributo. 4. Agravo instrumental a que se nega provimento. Interlocutória mantida. 5. Decisão unânime” (fls. 146-147, grifos nossos). É contra essa decisão que Distribuidora Staff Comércio e Representações Ltda. ajuíza a presente reclamação. 3. A Reclamante alega, em síntese, que a decisão reclamada afrontaria a autoridade da decisão proferida por este Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ. Argumenta que a “multa exigida no processo administrativo originário, equivalente a duas vezes o valor do tributo (200%), [não seria cabível] por ofensa à vedação contida no inciso IV do artigo 150 da Constituição [da República]” (fl. 20, grifos no original). Salienta que “as decisões definitivas de mérito proferidas em sede de ação direta de inconstitucionalidade produzem eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal” (fl. 22, grifos no original). A Reclamante pondera que “o efeito vinculante não se materializa[ria] apenas no âmbito da norma declarada inconstitucional, porquanto o que o acórdão decide é a ofensa aos princípios e dispositivos constitucionais” e que, assim, “asseguraria força vinculante não apenas à parte dispositiva da decisão, mas também aos chamados motivos determinantes, à ratio decidendi, à razão da decisão” (fls. 22 e 25, grifos no original). Assevera que “o fato exposto na petição exceptiva e no agravo de instrumento tem perfeita identidade com um dos elementos-alvo da [Ação Direta de Inconstitucionalidade] 551/RJ, qual seja o § 2º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, cuja inconstitucionalidade foi declarada, posto que os dispositivos da lei local, assim como aquele declarado inconstitucional, determinam a aplicação de multa no valor equivalente a duas vezes o valor do tributo” (fl. 22, grifos no original). A Reclamante sustenta que o perigo da demora decorreria da agressão ao patrimônio da Reclamante (fl. 23). Requer seja deferida medida liminar para suspender os “efeitos e eficácia do acórdão prolatado no Agravo de Instrumento 0116061-2” e determinar “o trancamento da Ação de Execução fiscal 001.2003.020865-4, até final decisão desta egrégia Corte Suprema a ser prolatada na presente reclamação” (fl. 30, grifos no original). No mérito, pede seja julgada procedente a presente Reclamação, “anulação do acórdão reclamado, cassados seus efeitos, para que seja realizado novo julgamento, com apreciação efetiva do efeito vinculante produzido pelo acórdão prolatado na [Ação Direta de Inconstitucionalidade] 551/RJ” (fl. 31). Examinados os elementos havidos nos autos, DECIDO. 4. O que se põe em foco na presente Reclamação é se seria possível, juridicamente, valer-se a Reclamante desse instituto para exigir respeito à “ratio decidendi” (fl. 25) externada por este Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ, que não teria sido observada pela autoridade reclamada. 5. A reclamação é instrumento constitucional processual posto, no sistema, como dupla garantia formal da jurisdição: primeiro, para o jurisdicionado que tenha recebido resposta a pleito formulado judicialmente e que vê a decisão proferida afrontada, fragilizada e despojada de seu vigor e de sua eficácia; segundo, para o Supremo Tribunal Federal (art. 102, inc. I, alínea

l, da Constituição da República) ou para o Superior Tribunal de Justiça (art. 105, inc. I, alínea f, da Constituição), que podem ter as suas respectivas competências enfrentadas e menosprezadas por outros órgãos do Poder Judiciário e a autoridade de suas decisões mitigadas em face de atos reclamados. Busca-se, por ela, fazer com que a prestação jurisdicional mantenha-se dotada de seu vigor jurídico próprio ou o órgão judicial de instância superior tenha a sua competência resguardada. Ela não se presta a antecipar julgados, a atalhar julgamentos, a fazer sucumbir decisões sem que se atenha à legislação processual específica qualquer discussão ou litígio a ser solucionado juridicamente. É inegável a dificuldade que se põe, relativamente ao cabimento da reclamação, quando se alega descumprimento de decisão proferida em controle abstrato de constitucionalidade. Enquanto nas decisões judiciais de casos concretos demonstra-se o comprometimento da segurança jurídica do interessado pela afronta à autoridade do julgado que o resguarda, quando se alega desacato à decisão exarada em ação constitucional de controle abstrato, o interessado poderia ser, à primeira vista, qualquer pessoa; afinal, qualquer pessoa tem o direito de se assegurar da autoridade do julgado constitucional proferido em controle abstrato. É o direito à constitucionalidade que promove a segurança constitucional do cidadão. Mas não se pode extrair dessa compreensão a conclusão – que não seria acertada – de que a existência de julgado constitucional, proferido em dada ação constitucional de controle abstrato, dê ensejo ou permita, sempre, o uso da reclamação para se obter decisão judicial em outro caso, baseado em outra norma jurídica, ainda que nela se contemple matéria análoga. Nem se há deixar de atentar para o

fato de que, no direito brasileiro, ainda prevalece o entendimento de que declaração judicial de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade circunscreve-se à norma específica, e não à matéria. 6. Ademais, a questão referente à aplicação da teoria dos motivos determinantes não está pacificada neste Supremo Tribunal, sendo exemplo disso: Rcl 2.475-AgR/MG, Relator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJE 31.1.2008; Rcl 5.365-MC/SC, Rel. Min. Carlos Britto, decisão monocrática, DJ 15.8.2007; Rcl 5.087-MC/SE, Rel. Min. Carlos Britto, decisão monocrática, DJ 18.5.2007; e a Rcl 3.014/SP, Rel. Min. Carlos Britto, pendente de julgamento. A ausência de posicionamento definitivo deste Supremo Tribunal sobre a possibilidade, ou não, de vincularem os fundamentos determinantes das decisões proferidas em controle concentrado os demais Tribunais contribui para que não seja reconhecida a presença da plausibilidade jurídica no caso vertente. 7. Na assentada de 24.10.2002, ao examinar a constitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu: “EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSICÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o cará-

ter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente” (ADI 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14.2.2003). A autoridade reclamada consignou que “não abalam a presunção de certeza e liquidez do título executivo as demais alegações invocadas no recurso, (...) [e] quanto ao suposto caráter confiscatório da multa aplicada, observou-se que a penalidade foi estabelecida com atendimento à estrita legalidade e fixada em percentual adequado para inibir a continuidade de condutas voltadas ao inadimplemento do tributo (fls. 146-147). 8. Não há, pois, relação direta entre o acórdão tomado como paradigma e a decisão reclamada, patenteando-se, então, a ausência de atendimento aos requisitos constitucionais da reclamação (art. 102, inc. I, I, da Constituição da República). Oportuna a transcrição de trecho de decisão proferida pelo Ministro Celso de Mello na Reclamação n. 4.003/RJ: “a jurisprudência desta Suprema Corte, para quem a reclamação - quando promovida com o objetivo de fazer restaurar o ‘imperium’ inerente aos julgamentos emanados deste Tribunal - há de referir-se a situação idêntica àquela que motivou a formulação do ato decisório invocado como paradigma, sob pena de subverter-se a própria destinação constitucional do instrumento reclamatório: ‘(...) Inexistindo identidade ou mesmo similitude de objetos entre o ato impugnado e a decisão tomada por esta Corte (...), não há falar em violação à autoridade desta, sendo incabível o uso da reclamação.’(Rcl 1.852-AgR/RN, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA - grifei) Impende enfatizar, finalmente, considerada a estrita vocação a que se acha constitucionalmente vinculado o instrumento da

reclamação (RTJ 134/1033, v.g.), que tal remédio constitucional não pode ser utilizado como um (inadmissível) atalho processual destinado a permitir, por razões de caráter meramente pragmático, a submissão imediata do litígio ao exame direto desta Suprema Corte. Torna-se evidente, pois, presentes tais considerações, a inadequação do meio processual ora utilizado. É que, como referido, a reclamação não se qualifica como sucedâneo recursal nem configura instrumento viabilizador do reexame do conteúdo do ato reclamado, eis que tal finalidade revela-se estranha à destinação constitucional subjacente à instituição dessa medida processual, consoante adverte a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal” (decisão monocrática, DJ 4.4.2006, grifos no original). 9. Pelo exposto, nego seguimento à presente Reclamação, ficando, por óbvio, prejudicada a medida liminar pleiteada (art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Arquive-se. Brasília, 13 de agosto de 2009. Ministra CÁRMEN LÚCIA Relatora

(Decisão publicada no DJe de 21/08/2009).

BEM INDICADO À PENHORA. RECUSA SEM JUSTIFICATIVA. MERA ALEGAÇÃO. NÃO-CABIMENTO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº
2002.01.00.027383-8/MG

Processo na Origem: 514010012201

RELATOR(A): DESEMBARGADOR FEDERAL
REYNALDO FONSECA

RELATOR(A): JUÍZA FEDERAL GILDA SIGMA-
RINGA SEIXAS (CONV.)

AGRAVANTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: LUIZ FERNANDO JUCA FILHO

AGRAVADO: CIA SIDERURGICA PITANGUI

ADVOGADO: WEBER AUGUSTO DE CARVA-
LHO TRIGINELLI E OUTROS(AS)

DECISÃO

AGRAVO DE INSTRUMENTO CONTRA DECI-
SÃO QUE ADMITIU A NOMEAÇÃO DE 5000 TO-
NELADAS DE FERRO GUSA – RÉCUSA INFUNDA-
DA – AGRAVO IMPROVIDO.

1. O agravo foi protocolizado em 25 de julho de 2002, a agravante solicita o efeito suspensivo, para suspender os efeitos da Decisão datada de 13 de junho de 2002, que o MM Juiz de Direito Dr. José Romualdo Duarte Mendes, lavrou determinando a penhora de 5000 toneladas de ferro gusa. De forma a promover a quitação dos débitos da agravada com a agravante, que gira em torno de R\$ 6.985.542,72 (fl. 07).

2. A Fazenda Nacional, na sua exordial, se manifesta contra a nomeação da penhora de 5000 toneladas de ferro gusa (fls. 04/07), alega: “... *recusou a referida nomeação, primeiramente, por não dispor de condições de armazenamento dos bens indicados, tanto pelo custo quanto pelas dificuldades materiais em si, face às características naturais do produto e a possibilidade de seu perecimento/perda em razão*”

de mau acondicionamento. Além disso, fato é que tais bens oferecem restritíssima possibilidade de alienação judicial após anos e anos de armazenamento, em razão do prolongamento demanda.” (fls. 04/05-grifo nosso), o que deixa claro, se não o mero comodismo, ser infundada a recusa do bem nomeado. Esta, a jurisprudência deste TRF1, do que não se discorda o STJ:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. NOMEAÇÃO DE BENS À PENHORA. FERRO GUSA. RECUSA PELO CREDOR. IMPOSSIBILIDADE. BENS QUE PODEM GARANTIR A EXECUÇÃO. PRINCÍPIO DA ECONOMIA DA EXECUÇÃO (ART. 620, DO CPC).

1. Se houver outros meios que cumpram o débito exequendo o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor, ou seja, não se trata aqui de mera faculdade judicial, mas de preceito cogente, no qual o Magistrado deverá buscar dentro das diversas possibilidades a mais suave para o devedor saldar seu débito.

2. Tendo a executada oferecido bens que possuem cotação no mercado, são passíveis de serem levados à hasta pública e, principalmente, podem saciar a execução, deve-se resguardar os bens dos sócios, em respeito à regra contida no art. 620, do CPC.

3. Agravo de instrumento a que se dá provimento.

(AG 2003.01.00.010998-8/MG, Rel. Desembargadora Federal Maria Do Carmo Cardoso, Oitava Turma, DJ p.131 de 26/01/2007)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. NOMEAÇÃO DE BENS À PENHORA. FERRO

GUSA. RECUSA PELO CREDOR. IMPOSSIBILIDADE. BENS QUE PODEM GARANTIR A EXECUÇÃO. PRINCÍPIO DA ECONOMIA DA EXECUÇÃO (ART. 620 DO CPC).

1. Tendo a executada oferecido bens que possuem coação no mercado, são passíveis de serem levados à hasta pública e, principalmente, podem saciar a execução, razão não há para recusa, em respeito à regra contida no art. 620, do CPC.

2. Agravo a que se nega provimento.

(AG 2002.01.00.027370-4/MG, Rel. Desembargadora Federal Maria Do Carmo Cardoso, Oitava Turma, DJ p.131 de 15/07/2005)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO -NOMEAÇÃO À PENHORA DE FERRO GUSA, MINÉRIO DE FERRO E CARVÃO VEGETAL POR EMPRESA SIDÉRURGICA: POSSIBILIDADE, DESDE QUE COMPROVADO O SEU VALOR – AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. A execução, embora feita no interesse do credor, tem como princípio básico também a forma menos gravosa para o devedor. 2. Se a empresa executada (siderúrgica) comprova que os bens nomeados à penhora têm potencial econômico para garantia da execução, ainda mais quando matéria prima ou produtos da sua própria atividade, que ensejou o fato gerador do tributo cobrado, não cabe à exeqüente recusá-los sem fundadas razões ou por mera “comodidade”.

3. *Agravo de instrumento não provido.*

4. *Peças liberadas pelo Relator em 17/06/2003 para publicação do acórdão.*

(AG 2002.01.00.027382-4/MG, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Terceira Turma, DJ p.104 de 11/07/2003)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. NOMEAÇÃO DE BEM À PENHORA. GRADAÇÃO (ART. 11 DA LEI 6.830/80 E ART. 655 DO CPC). RELATIVIZAÇÃO. PRINCÍPIO DA MENOR ONEROSIDADE (ART. 620 DO CPC).

(...)

2. Embora não tenha força para, por si só, comprometer a ordem legal da nomeação dos bens à penhora estabelecida no artigo 11 da Lei nº 6.830/80 e no artigo 655 do Código de Processo Civil, o princípio da menor onerosidade (art. 620 do CPC) pode, em determinadas situações específicas, ser invocado para relativizar seu rigorismo, amoldando-o às peculiaridades do caso concreto.

(...)

(STJ, AGA nº 483.789/MG, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, 1ª Turma, DJ 13/10/2003, p. 235)

3. Se é importante receber o tributo, mais importante ainda é manter o contribuinte com condições de gerar mais tributo e mais condições de pagá-los, assim como afirma a agravante, o agravado é uma das maiores devedora da União Federal no estado de Minas Gerais. Por outro lado, o art. 151 do CTN, em sua redação mais “moderna”, contempla vários modos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (depósito em dinheiro é uma entre eles e no mesmo pé de igualdade!). Não existe nenhuma prova, sequer indiciária, da alienação

difícil dessa mercadoria. A dificuldade da eventual alienação, se e quando o caso, será apurada no praxeamento negativo, quando se poderão substituir os bens. Se a executada pretende a garantia para efeito de embargos, não se lhe pode impedir tal defesa, resultando açodada a justificativa de “difícil alienação”. Atente-se para o fato de que Belo Horizonte é expressivo parque industrial de produtos de siderurgia.

4. Pelo exposto, NEGÓCIO PROVIMENTO ao agravo (art.557, § 1º-A, do CPC).

5. Comunique-se.

6. Publique-se. Oportunamente, baixem e arquivem-se.

Brasília-DF, 08 de julho de 2009.

GILDA M. CARNEIRO SIGMARINGA SEIXAS
JUÍZA FEDERAL CONVOCADA

(Decisão publicada no e-DJF 1, ano III, nº 158, tomo judicial, de 21/08/2009).

Ementas

MULTA TRIBUTÁRIA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. LEI Nº 8.846/94. ADI Nº 1.075/MC. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE COM EFEITOS EX NUNC. APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO COM EFEITOS EX TUNC.

**AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO
482.281-8 (289)**

PROCED.: SÃO PAULO
RELATOR: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI
AGTE.(S): UNIÃO
ADV.(A/S): PFN - RODRIGO PEREIRA DE MELLO
AGDO.(A/S): FRUTARIA CAXIAS DO SUL LTDA
ADV.(A/S): JOSELAINÉ ZATORRE E OUTRO (A/S)

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento, nos termos do voto do Relator. Unânime. Ausente, justificadamente, o Ministro Menezes Direito. 1ª Turma, 30.06.2009.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. VEDAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA. ART. 3º DA LEI 8.846/94. ADI 1.075-MC/DF. EFICÁCIA *ERGA OMNES* DA MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – É aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Precedentes.

II – Eficácia *erga omnes* da medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade, conforme disposto no art. 11, § 1º, da Lei 9.868/99.

III - Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expendidas na decisão ora atacada, que deve ser mantida.

IV – Agravo regimental improvido.
(Ementa publicada no DJe de 21/08/2009, p. 29).

IRPJ E IRRF. TRIBUTAÇÃO EM SEPARADO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS. ARTS. 29 E 36 DA LEI N. 8.541/92. AUSÊNCIA DE OFENSA AO ART. 43 DO CTN. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.

**RECURSO ESPECIAL Nº 939.527 - MG
(2007/0072605-5)**

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE: CELULOSE NIPO-BRASILEIRA S/A - CENIBRA

ADVOGADO: JOÃO DÁCIO ROLIM E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES: AFONSO AUGUSTO RIBEIRO COSTA E OUTRO(S)

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO ISOLADA. APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA E VARIÁVEL. ARTIGOS 29 E 36, DA LEI 8.541/92. LEGALIDADE.

1. A tributação isolada e autônoma do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas em aplicações financeiras de renda fixa, bem como sobre os ganhos líquidos em operações realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, à luz dos artigos 29 e 36, da Lei 8.541/92, é legítima e complementar ao conceito de renda delineado no artigo 43, do CTN, uma vez que as aludidas entradas financeiras não fazem parte da atividade-fim das empresas (Precedentes do STJ: **REsp 476.499/SC**, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06.02.2003, DJ 10.03.2003; **REsp 415.735/RS**, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.02.2005, DJ 02.05.2005; **REsp 414.917/RS**, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.06.2006, DJ 04.08.2006; **REsp 415.696/SC**, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 27.06.2006, DJ 01.08.2006; **REsp 921.658/RJ**, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 04.09.2007, DJ 08.02.2008; e **REsp 905.170/SP**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.06.2008, DJe 22.08.2008).

2. A referida sistemática de tributação do IRPJ afigura-se legítima, porquanto *“as pessoas jurídicas que auferiram ganhos em aplicações financeiras a partir de 1º de janeiro de 1993 estão sujeitas ao pagamento do imposto de renda mesmo que, no geral, tenham sofrido prejuízos (art. 29), sendo proibida a compensação.”* (REsp nº 389.485/PR, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 25.03.2002)

3. *In casu*, cuida-se de mandado de segurança preventivo que objetiva a não retenção do imposto de renda incidente sobre os rendimentos de aplicações financeiras

auferidos por pessoa jurídica (artigo 36, da Lei 8.541/92), enquanto houver prejuízo fiscal a compensar, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal.

4. Outrossim, a apontada ofensa aos artigos 165, 458, 515 e 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. É que, consoante bem ressaltado, o aresto utilizou-se de forma remissiva aos dispositivos como explicita, *verbis*:

“Razão não assiste à embargante, uma vez que não se sustenta a alegação de que houve omissão no acórdão, no tocante à alegada ofensa ao art. 36, da Lei nº 8.541/92, bem como aos artigos 43 e 110 do CTN, e aos arts. 153, III e 150, IV, todos da CF/88.

Ora, se o julgado se valeu de jurisprudência pacífica sobre o tema, cuja solução da lide se exaure no entendimento nela esposado, certo é que o julgador, em face do princípio processual do iura novit curia, não está obrigado a se valer de todas as teses trazidas à baila pelas partes, contanto que externe seu convencimento por meio de fundamento jurídico, fruto de sua persuasão racional.

Assim, vale dizer, as teses fundamentais do recurso foram, de todo, examinadas.

Ressalte-se, ademais, que na introdução do voto-condutor do acórdão, o relator faz clara menção ao tema que, trazido nas normas apontadas pela embargante, resultam em sua expressa abordagem.

5. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebaatar, 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.

6. A falta de indicação do dispositivo legal que embasa a insurgência especial (fundada na alínea “a”, do permissivo constitucional) atinente ao pedido de substituição de depósito, dificulta a exata compreensão da controvérsia, o que autoriza a aplicação da Súmula 284/STF, mercê de a jurisprudência do Tribunal privilegiar a garantia em pecúnia (Precedentes: REsp 953.133/GO, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 05/08/2008, DJe 10/11/2008; AgRg no REsp 1046930/ES, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 03/03/2009, DJe 25/03/2009).

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial, e, nesta parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki.

Brasília (DF), 24 de junho de 2009(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

(Ementa publicada no DJe de 21/08/2009).

EMPRESAS DE FACTORING. LEI Nº 9.718/98. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ATIVIDADE EMPRESARIAL.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2006.61.00.000095-7/SP

RELATOR: Juiz Federal Convocado SOUZA RIBEIRO

APELANTE: BANCO SAFRA S/A

ADVOGADO: FABRICIO RIBEIRO FERNANDES e outro

APELANTE: Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

APELADO: OS MESMOS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. COFINS. FACTORING. LEIS NºS 9.249/95 E 9.718/98. ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO Nº 31/97. CONSTITUCIONALIDADE.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, §4º DO CPC.

I - A base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis Complementares nº 7/70 e 70/91, que conforme assentado pelo C. Supremo Tribunal Federal permaneceu substancialmente a mesma sob a égide da Lei nº 9.718/98, em obediência ao disposto no artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988 (na redação anterior à Emenda nº 20/98), é o faturamento, assim entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

II - No caso das empresas de fomento comercial (factoring), a base de cálculo é a receita bruta auferida com a prestação dos serviços definidos no artigo 28, § 1º, c.4, da Lei nº 8.981/95, disposição mantida no artigo 15, §1º, III, alínea “d” da Lei nº 9.249/95: “prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços”.

III - Esta lei apenas discriminou qual é o faturamento desse tipo especial de atividade, conceituando como integrante de seu faturamento a compra de direitos creditórios com deságio pela antecipação de seu vencimento, que vem a ser na verdade, na maioria dos casos, a principal fonte de renda destas empresas, e que é um meio para a prestação de serviços a que serve (antecipação dos valores a seus clientes) ou, quando assim não se considere, podendo-se configurar o direito creditório como o objeto da compra e venda caracterizadora da base de cálculo da COFINS e do PIS.

IV - O Ato Declaratório Normativo nº 31, de 24/12/1997 não extrapolou os limites legais, uma vez que não instituiu nova hipótese de incidência, vindo, somente, a aclarar o que a legislação já dispõe. Precedentes dos TRF's da 2ª e 3ª Regiões.

V - Quanto ao valor da verba honorária, realmente o montante fixado pelo MM. Juízo (R\$ 2.000,00) é irrisório diante do elevado valor dado à causa (R\$ 3.032.852,30, em janeiro/2006), devendo ser fixado em apreciação equitativa do juízo, considerando o proveito econômico pretendido na ação, a controvérsia jurídica travada nos autos e o trabalho desenvolvido pelo advogado, nos termos do art. 20, § 4º, do Código de Processo Civil, em razão de cujos parâmetros considero adequado que deve ser fixada no caso dos autos em 3% (três por cento) do valor atribuído à causa.

VI - Apelação da parte autora desprovida. Apelação da União Federal parcialmente provida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação da parte autora e dar parcial provimento ao apelo da União Federal, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 06 de agosto de 2009.

SOUZA RIBEIRO

Juiz Federal Convocado

(Ementa publicada no DJe de 25/08/2009, p. 196).

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ON-LINE. VALOR EXPRESSIVO. POSSIBILIDADE DE LIMITAR A PENHORA A 30% DO VALOR DO DÉBITO. COMPLEMENTO DA GARANTIA COM OUTROS BENS.

Agravo de Instrumento 44694/2009 - Classe: CNJ-202

COMARCA DE SORRISO.

Protocolo Número/Ano: 44694 / 2009.

Julgamento: 10/8/2009.

AGRAVANTE(S) - ESA AGRICOLA LTDA

(Advs: DR. DÉLCIO ANTÔNIO DE OLIVEIRA, OUTRO(S)),

AGRAVADO(S) - ESTADO DE MATO GROSSO

(Advs: Dr. DORGIVAL VERAS DE CARVALHO - PROC. EST.).

Relator(a):

Exmo(a). Sr(a). DES. MÁRCIO VIDAL

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os autos em epígrafe, a eminente Turma Julgadora proferiu a seguinte decisão: DERAM PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO.

EMENTA: PROCESSO CIVIL - AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL - DÉBITO TRIBUTÁRIO - PENHORA ON LINE - VALOR EXPRESSIVO DO DÉBITO - PERCENTUAL DE TRINTA POR CENTO SOBRE O SALDO DEPOSITADO EM CONTA CORRENTE - POSSIBILIDADE – SUBSTITUIÇÃO POR CARTA DE FIANÇA

BANCÁRIA - INVIABILIDADE – RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

A penhora *on line* figura em primeiro lugar no rol das possibilidades de constrição de bens, nos exatos termos do artigo 655 do CPC e da Lei nº 11.382/2006. Todavia, diante do valor expressivo do débito, o bloqueio *on line* deve ser admitido em percentual razoável. A garantia do juízo feita por meio de carta fiança não se mostra viável se não existem elementos para que a penhora não seja efetivada por meio de dinheiro. A substituição do bem penhorado somente pode ocorrer de forma a melhorar a liquidez da garantia em prol da parte exequente.

(Ementa publicada no DJe nº 8166 do TJMT, de 28/08/2009, p. 40).

