

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO VI - EDIÇÃO 24 - DEZEMBRO 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



Revisão

Mônica A. Guedes

Editoração

Veridiana Freitas

Diretor responsável

Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento

ORGRAFIC

Ano VI – Edição 24 – Dezembro 2009

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2009

Av. Brigadeiro Luís Antônio, 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 Antônio, 2482, 6. andar
01402-000 – São Paulo-SP – Brasil – Fone: (11) 3105-6191

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 Antônio, 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. Coordenador da Subcomissão de Direito Tributário da Comissão dos Novos Advogados do IASP. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT.

ANDRÉ RICARDO PASSOS DE SOUZA

Advogado em São Paulo e no Rio de Janeiro. MBA em Finanças e Mercado de Capitais – MP/FGV/BANCOBBM. LLM em Direito do Mercado Financeiro e de Capitais – IBMEC/SP.

FERNANDO LEMME WEISS

Mestre e Doutor em Direito Público pela UERJ, Procurador do Estado do Rio de Janeiro, Professor nas pós-graduações em Direito Fiscal, na PUC-RJ, e Direito Tributário, na FGV.

E-mails: fernando@lemmeweiss.adv.br e fweiss@hotmail.com.

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-graduado 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.

MARCELA PEREZ GARDINI LUCCHESI

Advogada em São Paulo. Pós-graduanda em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas/GVLAW-SP.

SÉRGIO PAPINI DE MENDONÇA UCHÔA FILHO

Graduado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Mestrando em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP). Membro associado da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Advogado e consultor de empresas em São Paulo.

SUMÁRIO

ARTIGOS 13

POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS PARTICIPAREM DE SOCIEDADES DE PROPÓSITO ESPECÍFICO SEM A PERDA DE IMUNIDADES	15
--	----

Adolpho Bergamini

1. Introdução	15
2. Imunidades tributárias: conceito e requisitos	17
2.1. Imunidade de impostos	17
2.2. Imunidade de contribuições sociais	24
3. Conclusão	31

OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS DO CONSÓRCIO E DAS CONSORCIADAS – MODALIDADES DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL – LEGITIMIDADE DAS ESTIPULAÇÕES VEICULADAS PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N. 834	33
---	----

André Ricardo Passos de Souza

Marcela Perez Gardini Lucchesi

I. Tema em debate	33
II. Da natureza jurídica do consórcio empresarial	33
III. Consórcio e obrigações tributárias trazidas pela IN/RFB 834/08, alterada pela IN/RFB 917/09	38
IV. Da natureza específica das obrigações tributárias (principais e acessórias) do consórcio e das consorciadas	55
V. Da conclusão do estudo	59

A DISTORÇÃO CONCEITUAL SOBRE AS IMUNIDADES E SUAS CONSEQUÊNCIAS 61

Fernando Lemme Weiss

I. A justificativa dos tributos e a generalidade tributária	61
II. A dúbia associação entre imunidades e direitos fundamentais	63
III. Os perniciosos efeitos da estruturação do sistema tributário em torno de exceções	70
III.1. Distorções conceituais e arbitrariedades jurisprudenciais	70
III.2. Defasagem evolutiva do Direito Tributário brasileiro	74
III.3. Perda de arrecadação e da oportunidade de ponderar benefícios	75
IV. Conclusões	76

A NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE O REEMBOLSO INTERNACIONAL DE DESPESAS À SOCIEDADE RESIDENTE NO BRASIL 77

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

I. Introdução	77
II. A regra-matriz de incidência tributária	78
III. Aspectos material e quantitativo da regra-matriz de incidência do PIS e da COFINS no regime não cumulativo	80
IV. O conceito de receita para fins de incidência do PIS e da COFINS	82
V. Natureza jurídica do reembolso de despesas	88
VI. Impossibilidade de tributação pelo PIS e pela COFINS de receitas de terceiros	90
VII. Jurisprudência administrativa sobre a não tributação pelo PIS e pela COFINS da receita de terceiros	93
VIII. Irrelevância da forma de pagamento do reembolso de despesas para fins de não incidência do PIS e da COFINS	96
IX. Contabilidade e direito: intangibilidade para fins de incidência tributária	99
X. Não tributação por caracterização de exportação de serviços: imunidade	100
XI. Conclusão	104

PARTICIPAÇÃO NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA: REPENSANDO A TITULARIDADE DAS RECEITAS PÚBLICAS DOS ENTES ARRECADADORES E RECEPTORES. UMA ANÁLISE À LUZ DO RE 572.762/SC	107
<i>Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho</i>	

Introdução	107
1. Repartição do produto da arrecadação na Constituição de 88	111
2. Participação no produto da arrecadação tributária x transferências	113
2.1. Transferências	114
2.2. Participação no produto da arrecadação: uma análise à luz do RE 572.762/SC	117
Conclusão	122

PARECER	125
----------------	------------

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA COM EXTINÇÃO DA INCORPORADA – POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO PREJUÍZO ALÉM DE 30% NA INCORPORADA, EM HAVENDO LUCRO – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 15 DA LEI N. 9.065/95, À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DO CTN E DO ARTIGO 227 DA LEI N. 6.404/76	127
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	

CONSULTA	127
----------	-----

RESPOSTA	132
----------	-----

JURISPRUDÊNCIA	163
-----------------------	------------

ARTIGOS

POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS PARTICIPAREM DE SOCIEDADES DE PROPÓSITO ESPECÍFICO SEM A PERDA DE IMUNIDADES

Adolpho Bergamini

1. Introdução

Ao dispor sobre as normas gerais para licitação e contratação de Parcerias Público-Privadas (PPP) nas quatro esferas de governo (federal, estadual, distrital e municipal), o artigo 9º da Lei n. 11.079/04 determina que seja constituída uma Sociedade de Propósito Específico (SPE), incumbida de implantar e gerir o objeto da parceria.

Tal objeto, calha frisar, não consiste em serviços predeterminados pela legislação. De fato, o artigo 2º, § 4º, da citada Lei n. 11.079/04, não especifica quais os serviços que poderão, ou não, ser prestados via PPP, apenas dispõe sobre o que não pode ser objeto de PPP, a saber: (i) contratos inferiores a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais); (ii) cujo período de prestação do serviço seja inferior a 5 (cinco) anos; ou (iii) que tenha como objeto único o fornecimento de mão de obra, o fornecimento e instalação de equipamentos ou a execução de obra pública.

Note-se: todas as vedações legais previstas em lei são objetivas, isto é, relativas à própria atividade a ser contratada em PPP; nenhuma delas se refere a quaisquer aspectos subjetivos

relacionados à condição (ou natureza) jurídica da pessoa jurídica a ser contratada no certame.

Dada a ausência de vedação dessa natureza, é natural que se faça a seguinte indagação: afinal, uma instituição beneficente de assistência social pode, ou não, participar de uma SPE sem que, com isso, prejudique os requisitos subjetivos que lhe conferem o direito às imunidades de impostos e contribuições?

A indagação ganha relevância na medida em que, a princípio, a SPE deve ser constituída sob a forma de sociedade (daí ser denominada *Sociedade* de Propósito Específico) e, segundo o artigo 981 do Código Civil¹, *sociedades* hão de ter, sempre, uma finalidade lucrativa.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil já se deparou com tal questionamento e, ao manifestar sua opinião, posicionou-se no sentido de que a pessoa jurídica imune perde o seu benefício fiscal (a imunidade) se participar societariamente de pessoa jurídica que atue com fins econômicos (como o é a SPE). É o que consta da Solução de Consulta n. 22/06, da 1ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
EMENTA: Imunidade. Instituição de Educação e Assistência Social. Exercício de Atividade Econômica. Participação Societária em Empresa Comercial. Desvio de Finalidade. A prática de atividades de natureza econômica ou a participação societária em pessoa jurídica que atue com fins econômicos por parte de pessoa jurídica imune ao imposto de renda implica perda do benefício fiscal. (Solução de Consulta n. 22, de 1º de março de 2006 – 1ª Região Fiscal)

1. “Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a **partilha, entre si, dos resultados.**” (*Grifei*)

A proposta do presente ensaio é analisar os temas jurídicos que circundam o problema exposto, bem como avaliar se, do ponto de vista jurídico, o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil é justificável, ou mesmo plausível. Para isto, será feita uma análise criteriosa das imunidades, especialmente sua natureza jurídica e requisitos legais à sua fruição. O estudo passará também pelo exame do que é “*ter lucro*”, “*ter finalidade lucrativa*” e “*não ter finalidade lucrativa*”. Todas as conclusões firmadas serão consequências das premissas eleitas.

Sem mais delongas, passo ao exame do tema proposto.

2. Imunidades tributárias: conceito e requisitos

2.1. Imunidade de impostos

Conforme a lição de **Luciano Amaro**², a Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competências tributárias aos entes políticos para instituí-los. Realmente, o que o constituinte fez foi, após delinear os contornos das regras matrizes de cada tributo, autorizar que as pessoas jurídicas de direito público da administração pública direta instituíssem os tributos que lhes competem.

As imunidades tributárias têm estreita relação com as competências tributárias, pois em verdade são normas negativas da competência tributária.

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

Este é o entendimento de **Roque Antonio Carrazza**³, para quem a competência tributária tem suas fronteiras perfeitamente traçadas pela Constituição Federal, sendo a imunidade uma delimitação do campo tributário. Segue sua interpretação:

(...) De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas.

(...)

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, as incompetências das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações (...).

Também **Aires F. Barreto** e **Paulo Ayres Barreto**⁴ lecionam no sentido de que as imunidades tributárias configuram, na verdade, um balizamento, uma restrição às competências tributárias que foram outorgadas pela própria Constituição Federal. *In verbis*:

(...) O poder tributário – enquanto atributo da soberania de que é dotado o Estado – tem, no Brasil, o seu exercício disciplinado inteira e rigidamente pela Constituição. As pessoas político-constitucionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) receberam, da Constituição, faixas circunscritas de competência tributária (isto é, competências legislativas para instituir tributos). Ao delinear o perímetro dessas competências, a Constituição estabeleceu contornos nítidos, de modo que o perfil por ela desenhado resulta da conjugação de prerrogativas expressas e rígidas, com vedações também claras e hirtas. Isso significa que o âmbito

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

4. BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

da competência tributária constitucionalmente outorgada é demarcado pelas balizas postas pela própria Constituição. Dentre elas estão as chamadas “imunidades tributárias”, que consistem, exatamente, na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. Quer dizer: a própria Constituição, ao traçar a competência tributária, proíbe o seu exercício em relação a eles (...).

O raciocínio é seguido por **André Elali**⁵. Segundo ele, tomando-se a premissa de que o fenômeno da imposição tributária não é um poder ilimitado, a Constituição Federal deu importante ênfase às limitações ao poder de tributar, aí incluídas as imunidades:

(...) Torna-se importante ponderar, neste momento, que dentre as formas previstas para a desoneração fiscal, uma única tem índole constitucional, que é justamente a imunidade. Esta é, vale dizer, a única que advém diretamente do texto constitucional. As demais, ao contrário, são conseqüências das prescrições normativas de cada ente federativo que detém competência tributária. Não são, ao contrário daquela, **determinação constitucional impositiva da imposição tributária**. São elas verdadeiras formas do exercício das competências tributárias.

(...)

De qualquer forma, ultrapassados os contornos de cada vertente doutrinária, é de se analisar que a imunidade consiste na impossibilidade de tributação por mandamento constitucional. (...).

(Grifos do original)

Portanto, atualmente já está consagrado o entendimento de que a relação tributária entre o Estado e o contribuinte não é

5. ELALI, André. Sobre a Imunidade Tributária como Garantia Constitucional e como Mecanismo de Políticas Fiscais – Questões Pontuais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e CARVALHO, Cristiano (coordenadores). *Imunidade Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005.

um poder irrestrito do primeiro em desfavor do segundo e, por essa razão, deve obedecer ao regramento constitucional vigente e às vedações ali contidas, entre elas as “*imunidades tributárias*”, que consistem na exclusão da competência tributária dos entes políticos em relação a certos bens, pessoas e fatos.

Muito bem.

O artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal⁶, dispõe sobre as *imunidades condicionadas*⁷. Segundo ele, **é vedado a qualquer dos entes políticos instituir impostos** sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das **instituições** de educação e **de assistência social, sem fins lucrativos**, atendidos os requisitos da lei.

Os constitucionalistas, ao se debruçarem sobre o direito constitucional positivo, entenderam por bem em distingui-las e classificá-las em “*normas de eficácia plena*”, “*normas de eficácia contida*” e “*normas de eficácia limitada*”.

As primeiras (de eficácia plena) seriam aquelas que têm o condão de incidir diretamente em um fato social e desencadear, daí, efeitos jurídicos. Já as normas de eficácia contida seriam aquelas que também estão habilitadas a fazê-lo, mas podem sofrer restrições por parte da legislação infraconstitucional. Por

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

[...]

VI – instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (...).”

7. As imunidades disciplinadas pelo artigo 150, VI, alínea “c”, da Constituição Federal, receberam a alcunha “*condicionadas*” porque a sua fruição depende do preenchimento de certas condições por parte do ente que pretenda dela se valer.

fim, as normas de eficácia limitada são aquelas que, enquanto não houver uma legislação infraconstitucional que regule seus efeitos, não incidirão sobre os fatos sociais hipoteticamente narrados em seu texto normativo.

A norma do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, é de eficácia contida, isto é, gera efeitos jurídicos *per si*, mas pode sofrer certas restrições da legislação infraconstitucional, desde que não lhe seja suprimido seu propósito.

Por força do que dispõe o artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, a legislação infraconstitucional hábil a regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar (como a imunidade) é a lei complementar, o que no caso das *imunidades condicionadas* é feito pelos artigos 9º, inciso IV, alínea “c”, e 14, do Código Tributário Nacional, segundo os quais:

- as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, não são oneradas por impostos cobrados por União, Estados, Distrito Federal e Municípios (artigo 9º, inciso IV, alínea “c”);
- para fazer jus ao benefício, a entidade (i) não poderá distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, a seus diretores (artigo 14, inciso I); (ii) deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais (artigo 14, inciso II); e (iii) manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a exatidão de suas informações (artigo 14, inciso III).

As exigências do Código Tributário Nacional são compreensíveis. Explico.

Já é entendimento assente que o Estado atribui à iniciativa privada a missão de desenvolver e prestar determinados serviços públicos, sendo certo que neste rol da iniciativa privada se incluem as instituições de assistência social sem fins lucrativos que exercem atividades de interesse público.

É que, consoante o artigo 203 da Constituição Federal e a ADIN n. 2.028/DF, a assistência social tem por objetivos: os serviços de saúde e de educação, a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiências e a promoção de sua integração à vida comunitária; a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meio de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família.

Quaisquer entidades que tenham como finalidade uma dessas atividades estarão em verdade prestando um serviço que a princípio deveria ter sido assumido pelo Estado, mas que por alguma razão administrativa (seja ela qual for) foi delegado a ela, entidade de assistência social.

Exatamente por estarem prestando um serviço de interesse público e, de certa forma, fazendo as vezes do Estado, essas entidades não podem assumir feições comerciais, de modo que o lucro não pode ser o objetivo a ser perseguido por elas.

E aqui faço uma anotação relevante: não almejar lucro não significa vedação à cobrança pelo serviço prestado, afinal, é natural (e até necessário) que as instituições de assistência social tenham resultado contábil positivo para poder aprimorar e incrementar os serviços prestados, o que só pode ser alcan-

çado por via de uma contraprestação pecuniária. A vedação existente se dá com relação à destinação destes recursos, que não podem ser distribuídos como dividendos, devendo ser reinvestidos nos propósitos sociais da instituição.

Este foi o entendimento adotado pelo STJ no Recurso Ordinário n. 31, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. IPTU. ENTIDADE EDUCACIONAL ESTRANGEIRA.

1. O artigo 150, VI, “c”, da CF deve ser interpretado em combinação com o art. 14 do CTN, expressamente recepcionado no ADCT (art. 34 § 5º).

2. A imunidade, como espécie de não incidência, por supressão constitucional, segundo a doutrina, deve ser interpretada de forma ampla, diferentemente da isenção, cuja interpretação é restrita, por imposição do próprio CTN (art. 111).

3. Ensino é forma de transmissão de conhecimentos, de informações e de esclarecimentos, entendendo-se educacional a entidade que desenvolve atividade para o preparo, desenvolvimento e qualificação para o trabalho (art. 205 CF).

4. A cobrança de mensalidades não descaracteriza a entidade imune se não há distribuição de rendas, lucro ou participação nos resultados empresariais.

(...)

6. Recurso ordinário improvido. (STJ. RO n. 31. Rel. Min. Eliana Calmon. DJ 02/08/2004) (*Grifei*)

Nestes termos, justificam-se as disposições dos incisos I e II do artigo 14 do Código Tributário Nacional. O inciso III, por sua vez, consiste dever instrumental tendente a viabilizar, à administração tributária, a fiscalização do cumprimento das obrigações dos incisos I e II do artigo.

2.2. Imunidade de contribuições sociais

Há também a desoneração de contribuições à seguridade social disciplinada pelo artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, que também é de eficácia contida porquanto pode (e deve) ter seus efeitos regulados pela legislação infraconstitucional. Vejamos novamente sua redação:

Art. 195. (...)

§7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Logo se vê que são duas as questões relevantes em torno do dispositivo: (i) o texto menciona o termo “isenção” em vez de “imunidade”, impropriedade essa que vem a refletir justamente na regulamentação infraconstitucional; e (ii) foi incluído o requisito “entidade beneficente” ao gozo do benefício do artigo 195, § 7º, já que a imunidade de impostos, prevista no artigo 150, VI, alínea “c”, também da Constituição Federal, se reporta apenas às “entidades de assistência social sem fins lucrativos”, não fazendo menção ao quesito “benéfico”.

Segue a análise dos pontos controvertidos.

Embora o constituinte tenha se valido do termo “isenção”, a expressão está empregada no sentido de “imunidade”, afinal, está-se diante de uma hipótese constitucional de não incidência tributária, sendo que a designação técnica desse fato jurídico é “imunidade”.

Esse entendimento recebeu o aval do Min. Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, nos autos do ROMS n. 22.192-9, vejamos:

A cláusula inscrita no artigo 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social – contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que preenchidos os requisitos fixados em lei.

O tema ganha importância quando se analisa o texto legal a regulamentar o dispositivo constitucional em apreço. É que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira à “lei” sem qualificá-la como complementar – e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal – essa expressão, em vez de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II, da Constituição Federal, deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a serem observados pelas entidades que vierem a pleitear o benefício.

Roque Antonio Carrazza⁸ vem a corroborar o entendimento proferido pelo STF ao dizer que a referida lei, dita no texto constitucional, só pode ser complementar (nunca ordinária), justamente porque vai regular uma imunidade tributária, que é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Como é sabido, as limitações constitucionais ao poder de tributar só podem ser reguladas por meio de lei complementar, nos moldes do artigo 146, II, da Constituição Federal.

A regulamentação indigitada vem no já comentado artigo 14 do Código Tributário Nacional. O entendimento foi

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

adotado pelo Min. Marco Aurélio Mello no voto lançado nos autos da ADIN 2.028-5/DF, que deixou claro que o artigo 14 do CTN é o dispositivo legal hábil a regulamentar o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

Fê-lo também o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 495.975/RS, bem como o TRF-1ª Região nos autos da Apelação em Mandado de Segurança n. 38000012687:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INSS – IMUNIDADE – ENTIDADE BENEFICENTE DECLARADA DE UTILIDADE PÚBLICA – CTN ART. 14 – CONSTITUIÇÃO FEDERAL ART. 195, § 7 – 1. Sendo a Entidade Beneficente declarada de utilidade pública, não se submete à obrigação de recolher quota patronal de contribuição social ao INSS, em face da **imunidade tributária que lhe é conferida pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em consonância com o art. 14 do Código Tributário Nacional**. 2. Na espécie, o Tribunal recorrido, mediante exame do substrato probatório, verificou o suprimimento, pela Instituição Beneficente, de todos os requisitos legitimadores à concessão da imunidade tributária referenciada, sendo certo que o reconhecimento de tal condição deve operar efeito *ex tunc*, uma vez que se limita a declarar situação anteriormente existente. 3. Recurso Especial conhecido e desprovido. (STJ – RESP 495975 – RS – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU 20.10.2003 – p. 00198) (*grifei*)

TRIBUTÁRIO – CONSTITUCIONAL – MANDADO DE SEGURANÇA – LEI EM TESE – IMUNIDADE – INSTITUIÇÃO BENEFICENTE – QUOTA-PATRONAL – ARTIGO 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – 1. Ressalte-se que não é caso de mandado de segurança contra Lei em tese, porque se pretende afastar os efeitos da medida provisória no caso concreto, sendo o presente via idônea para se evitar a exigência da contribuição discutida, presentes os pressupostos que autorizam a utilização do *mandamus*. Precedentes deste Tribunal. 2. **A imunidade prevista no artigo 195, § 7º é condicionada aos pressu-**

postos estatuídos por Lei, e deve ter natureza complementar, por obediência ao princípio da hierarquia de Leis. 3. As alterações implementadas pela Lei n. 8.212/1991, artigo 55, inciso III, pela Lei n. 9.732/1991 e pela Lei n. 10.260/2001, estão eivadas de inconstitucionalidade. 4. A Lei n. 9.732/1991 teve a sua eficácia suspensa, em decisão liminar proferida na ADIN n. 2.028-5/DF, Relator Ministro Moreira Alves, referendada, por unanimidade, pelo Plenário da Suprema Corte (DJ de 16.06.2000, pág. 30, Julgamento em 11.11.1999), e a Lei n. 10.260/2001 também está com sua eficácia suspensa, em virtude do julgamento unânime da ADIN n. 2545-7-DF pelo mesmo colegiado (Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ de 07.02.2003 pág. 21). 5. Ademais, a instituição preenche os requisitos estatuídos pela Lei pela doutrina (*sic*). 6. Apelação e remessa oficial desprovidas. (TRF 1ª R. – AMS 38000012687 – MG – 4ª T. – Rel. Des. Fed. Carlos Olavo – DJU 24.09.2003 – p. 77) (*Grifei*)

Quer dizer que já está consagrado o entendimento sobre a regulamentação do artigo 195, § 7º, pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional. A conclusão vem do exame do artigo 146, II, da Constituição Federal, que estabelece a competência da lei complementar para regulamentar as limitações ao poder de tributar.

Abordemos, agora, o tema relativo à caracterização de determinada entidade como “*beneficente*”.

Já fora esquadrihado alhures que a assistência social tem como objetivo as atividades relacionadas no artigo 203 da Constituição Federal e na ADIN n. 2.028/DF. Ocorre que o artigo 55 da Lei n. 8.212/91 acrescentou um outro: a gratuidade do serviço prestado pela entidade que pleiteia a imunidade de contribuições à seguridade social.

Entendo que o artigo 55 da Lei n. 8.212/91 não tem atribuição constitucional para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar que, consoante o artigo 146 da

Constituição Federal, só podem ser feitas pela Lei Complementar (Código Tributário Nacional).

Mas, no presente ensaio, trabalharei com a premissa de que tal dispositivo é válido, afinal, a Secretaria da Receita Federal do Brasil o entenderá como válido até que sobrevenha sua eventual declaração de inconstitucionalidade. Nessa situação hipotética, as entidades que gozam da imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, de acordo com o art. 55 da Lei n. 8.212/91, são as que prestam serviços relativos à assistência social em sentido amplo (englobando os serviços de saúde), de forma gratuita às pessoas carentes, em atividade tipicamente filantrópica.

Aires F. Barreto e **Paulo Ayres Barreto**⁹ complementaram o conceito ao dizer que o vocábulo “*beneficente*” tem por fim deixar patente que a instituição deve assistir carentes e necessitados, provendo uma ou algumas de suas necessidades (assistência médica, odontológica, jurídica etc.). As atividades da entidade devem ser parcialmente beneméritas, dedicadas a esses fins, pois, conforme lembram os autores, não é necessário que a gratuidade envolva grandes percentuais. A afirmativa é justificada pelo fato de que, para prover a necessidade de uns poucos é necessário contar com os recursos de muitos.

Também **Roque Antonio Carrazza**¹⁰ se pronunciou a respeito ao dizer que os serviços assistenciais prestado não devem ser necessariamente gratuitos. Deveras, a só circunstância de cobrar por eles, do que podem pagar, não desnatura a en-

9. BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001

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

tidade beneficente de assistência social, muito menos para os fins do artigo 195, §7º, da Constituição Federal. Nada impede que obtenha receitas positivas, exatamente para reinvesti-las na consecução de seus elevados objetivos.

Na ADIN 2.028/DF também houve pronunciamento do STF quanto ao mote. Conforme explicado pelo Min. Marco Aurélio Mello, “*entidade beneficente de assistência social não é apenas instituição filantrópica*”. Depreende-se de sua interpretação que, a teor do § 7º do artigo 195, instituição beneficente de assistência social é gênero, do qual entidade filantrópica é espécie.

Como lembrado pelo Min. Marco Aurélio, é despropositado pretender que os serviços prestados por instituições de assistência social sejam sempre gratuitos. Esse despropósito fica mais visível se tomarmos em conta fato singelo: se os serviços prestados por essas instituições fossem (sempre) gratuitos, de nada valeria a imunidade. Se fossem gratuitos, não teriam preço; se não tivessem preço, jamais poderiam ser objeto de tributação¹¹.

Quer dizer que é possível que a gratuidade seja extensiva apenas àqueles tidos como carentes e, aos que não o forem, haja a cobrança pelo serviço prestado (foi neste sentido que caminhou o TRF 4ª Região ao julgar a Apelação Cível n. 2001.71.12.003052-1/RS). Nesse caso, deve-se sempre ter em mente a razoabilidade.

Outra questão é o quesito da não remuneração dos administradores para se fazer jus ao benefício. O artigo 55 da Lei 8.212/91 também condiciona a fruição da desoneração

11. BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

tributária à ausência de remuneração, a qualquer título, aos profissionais que a administram.

A exigência é mesmo descabida. A própria Administração Federal, em decisão proferida no Parecer Normativo CST n. 71/73, do Ministério da Fazenda, já tomou na devida conta a causa remuneratória, vejamos:

(...) nada obsta, contudo, que a instituição imune remunere os serviços necessários à sua manutenção, sobrevivência e funcionamento como os realizados por administradores, professores e funcionários. Esses pagamentos não desfiguram ou prejudicam o gozo de imunidade visto não serem vedados por lei, mas é de se exigir rigorosamente, que a remuneração seja paga tão somente como contraprestação pela realização de serviços ou execução de trabalhos, sem dar margem a se traduzir tal pagamento em distribuição de parcela ou das rendas da instituição (...).

Na esteira dessas premissas, só é possível concluir que as entidades beneficentes de assistência social podem participar de outras sociedades, ainda que lucrativas, em razão de não haver tal vedação no artigo 14 do Código Tributário Nacional, ou mesmo no artigo 55 da Lei n. 8.212/91. O único requisito a ser obrigatoriamente observado é a reversão dos rendimentos auferidos por essas entidades (via distribuição dos lucros da SPE) aos seus respectivos objetivos e finalidades sociais.

Afigura-se bem claro, pois, que o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, proferido na Solução de Consulta n. 22, de 1º/03/06 (citada no introito deste ensaio), afronta diretamente o artigo 14 do Código Tributário Nacional, o artigo 55 da Lei n. 8.212/91, bem como a jurisprudência dos Tribunais Superiores e dos Tribunais Regionais Federais,

segundo os quais a finalidade lucrativa ou não lucrativa é aferida pela destinação dos recursos obtidos¹², não pelo fato de a entidade participar, ou não, de uma sociedade lucrativa.

3. Conclusão

Ao cabo deste ensaio, conclui-se que:

- a) Os requisitos à fruição das imunidades constitucionais de impostos e contribuições estão expressamente previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, e no artigo 55 da Lei n. 8.212/91;
- b) Entre tais requisitos não está a vedação de a entidade imune participar de outra sociedade com finalidade lucrativa, de modo que pode haver tal participação, desde que os rendimentos auferidos a título de dividendos sejam revertidos em prol dos propósitos sociais da entidade;
- c) Logo, é plenamente possível a participação de entidades beneficentes de assistência social em SPE com finalidade lucrativa e, concomitantemente a isto, a manutenção de sua imunidade, desde que cumpra os requisitos legais dos artigos 14 do Código Tributário Nacional, e 55 da Lei n. 8.212/91 (não distribuição de lucros e dividendos, manutenção da regularidade da escrituração contábil-fiscal e oferta de parte dos serviços a título gratuito à população);

12. Reinvestimento nos propósitos sociais e não distribuição a sócios.

- d) Nestes termos, o posicionamento adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta n. 22, de 1º/03/06, da 1ª Região Fiscal (citada na introdução deste trabalho) é inconstitucional e ilegal, em face do que dispõe a própria Constituição Federal, o artigo 14 do Código Tributário Nacional, o artigo 55 da Lei n. 8.212/91, bem como a jurisprudência firmada pelos Tribunais Superiores e pelos Tribunais Regionais Federais.

OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS DO CONSÓRCIO E DAS CONSORCIADAS – MODALIDADES DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL – LEGITIMIDADE DAS ESTIPULAÇÕES VEICULADAS PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N. 834

André Ricardo Passos de Souza

Marcela Perez Gardini Lucchesi

I. Tema em debate

Com a edição das Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil (“RFB”) n. 834, de 26 de março de 2008 e n. 917, de 9 de fevereiro de 2009 (“IN/RFB 834/08 e IN/RFB 917/09, respectivamente”), que dispõem sobre procedimentos fiscais dispensados ao consórcio constituído nos termos dos artigos 278 e 279 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (“Lei 6.404/76”), discute-se a legitimidade de tais atos, à luz da legislação aplicável ao consórcio, no âmbito tributário.

II. Da natureza jurídica do consórcio empresarial

A figura do consórcio de empresas encontra supedâneo legal no Direito Brasileiro na legislação das sociedades anônimas (Lei n. 6.404/76), que traz em seus artigos 278 e 279 a definição do que seja consórcio de empresas para o nosso Direito, aplicando-se tal conceito na legislação esparsa que trata desta figura para os

diversos fins da legislação, inclusive tributários e, mormente, na legislação administrativa e concorrencial, que assim dispõe:

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo permanente, do qual constarão:

- I – a designação do consórcio, se houver;
- II – o empreendimento que constitua objeto do consórcio;
- III – a duração, endereço e foro;
- IV – a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;
- V – normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;
- VI – normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;
- VII – forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado;
- VIII – contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver.

Parágrafo único. O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no Registro de Comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada. (*Grifamos*)

Dentro deste espectro normativo, o assunto comporta diversas ilações e definições de conteúdo, alcance e natureza. No entanto,

o regramento contido nas normas acima em destaque, confronta com um contrato do tipo associativo, porém nitidamente sem personalidade jurídica distinta da de seus “sócios”. Ao contrário, a Lei expressamente o destitui de personalidade jurídica para todos os fins de direito, tratando-o como um contrato destinado à execução de um determinado tipo de empreendimento.

Tal orientação faz sentido diante do ordenamento jurídico brasileiro na medida em que a transitoriedade do objeto do instituto não justificaria transportar para este tipo de negócio jurídico a característica de perenidade que distingue as sociedades comerciais e civis, estas sim dotadas de personalidade jurídica como atributo de sua existência, na medida em que pressupõem a perenidade de suas ações no tempo.

Ao adentrar na seara da personalidade jurídica, é preciso entender na essência o que é ter personalidade. Para o Direito Privado, mais especificamente nos dizeres de Pontes de Miranda¹: *“Pessoa é o titular do direito, o sujeito de direito. Personalidade é a capacidade de ser titular de direitos, pretensões, ações e exceções e também de ser sujeito (passivo) de deveres, obrigações, ações e exceções. Capacidade de direito e personalidade são o mesmo”*.

Assim, as pessoas jurídicas (para que não se confundam com as pessoas físicas), também são capacitadas de direito, ou seja, estão possibilitadas de ser titular de direitos. Nesse sentido, destacam-se novamente os dizeres de Pontes de Miranda², *verbis*:

1. PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral, tomo I. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, p. 155.

2. PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral, tomo I. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, p. 355.

Temos, pois, que a personalidade é somente qualidade jurídica, se a regra sobre ela apenas pertence, como enunciado do fato, ao sistema acima do sistema jurídico, ao sistema que contempla a esse; se a proposição foi inserta, também, no sistema jurídico, há o direito subjetivo à personalidade, ou, em se tratando de pessoas jurídicas, à personificação (discutir-se-á depois sobre quem é o titular desse direito) e direito adquirido, se a proposição foi inserta em ramo rígido (constitucional) do direito.

Interessante o posicionamento desse insigne jurista quanto às associações e sociedades não personificadas, que classifica como *“toda sociedade ou associação, que resultou de negócio jurídico, ou de lei, mas para a qual (ainda) não se obteve personificação. Organizou-se social ou corporativamente – não é pessoa. Falta-lhe a capacidade de direito, sem se confundir com a sociedade ou associação a que se cassou, segundo a lei, a capacidade de direito. Houve constituição de acordo com a lei e tal constituição perdura; não há capacidade de direito, mas há patrimônio que se põe em relevo, sem que coincida ser titular a sociedade e associação”*.³ (Grifamos)

Nesse sentido vale ainda citar a lição do Mestre Modesto Carvalhosa⁴ que, a respeito do tema, ao comentar especificamente os artigos 278 e 279 da Lei Societária, assim se posicionou, *verbis*:

O consórcio constitui um contrato associativo, sem personalidade jurídica. Tem, porém, personalidade judicial e negocial, que se expressa pela existência de uma representação e de uma administração, com capacidade negocial e processual, ativa e passiva (art. 279). A representação decorre de mandato das sociedades consorciadas.

3. PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral, tomo I. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, p. 333-334.

4. CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. 4º volume, tomo II. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 385-386.

Esse mandato poderá ser outorgado a uma das empresas consorciadas, como de resto é comum nos consórcios de participação em concorrências públicas (instrumentais). (...)

Temos assim que o consórcio estabelece um contrato organizado de atividades e de recursos que, embora sem personalidade jurídica formal, tem personalidade jurídico-processual e contratual. Representa este um centro autônomo de relações jurídicas internas, entre sociedades consorciadas, e externas do consórcio com terceiros. É da natureza do contrato associativo de consórcio a sua autonomia administrativa em face das sociedades consorciadas, seja por uma direção própria, seja pelo seu exercício pela consorciada líder.

Nas definições acima destacadas vê-se claramente a presença da característica “associativa” que distingue o consórcio das demais formas de sociedades comerciais que detêm personalidade jurídica. Em verdade, constitui-se o consórcio verdadeira comunhão de interesses para que se atinjam metas empresariais comuns, porém destituídas de perenidade. É dizer, o objetivo das consorciadas ao firmarem contrato desta natureza, é o de organizar aquela atividade específica, buscando-se os meios necessários à sua execução por meio da convergência de meios e de esforço para o fim colimado e específico.

Destarte, o limite das obrigações do consórcio está disposto nas obrigações e condições postas no contrato de sua formação, sendo que a Lei estatui, ademais, as condições necessárias à sua formação, conforme o disposto nos artigos 278 e 279 da Lei Societária.

Nesse sentido, brilhante o ensinamento de Alberto Xavier⁵, *verbis*:

5. XAVIER, Alberto. Consórcio: Natureza Jurídica e Regime Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 64, janeiro de 2001, p. 15.

O direito brasileiro acolheu concepção diametralmente oposta à teoria institucional unitária, adotando uma visão contratualista, pluralista e atomística, decorrente da inexistência de personalidade jurídica do consórcio e da singularidade das obrigações, expressamente afirmadas na lei (§ 1º, do art. 278).

(...) O caráter plurilateral do contrato de consórcio, aliado ao seu caráter instrumental vis a vis do contrato principal referente ao empreendimento, torna conveniente a simplificação das relações externas dos consorciados com o terceiro, através da designação de um líder (chefe do consórcio, *operator*, *coordinator*, *pilot*, *agent*, *Federfuhrer*). A existência de um líder não é elemento essencial da figura do consórcio, pois nada impede que os diversos consorciados tratem das suas relações bilaterais com o terceiro em conjunto.

A figura do líder é, porém, conveniente, pois simplifica o tratamento das relações bilaterais em conjunto, pela outorga de todas as consorciadas de um mandato numa só pessoa. O líder é mandatário da totalidade dos consorciados, totalidade esta que se designa abreviadamente por “consórcio”.

O líder não é, pois, órgão do consórcio, pois este não é uma entidade dotada de personalidade jurídica à qual possa imputar-se uma vontade única. A vontade única que é apresentada ao terceiro, nada mais é que a vontade comum de todos os consorciados, expressa por um representante comum.

Desta forma, o cerne da questão é saber até que ponto sua natureza jurídica influencia as obrigações tributárias atinentes ao consórcio e a legitimidade das normas administrativas que versam acerca das mesmas, diante da conformação jurídica a que se submete este instituto no Direito pátrio.

III. Consórcio e obrigações tributárias trazidas pela IN/RFB 834/08, alterada pela IN/RFB 917/09

Com efeito, as obrigações tributárias atinentes ao consórcio sempre estiveram ligadas às empresas consorciadas, na medida

em que não há na legislação tributária tratamento dado ao consórcio distinto do tratamento a ele conferido na Lei Societária.

Quando tal fato ocorre no mundo jurídico temos uma regra contida na legislação complementar tributária, mais especificamente no artigo 109 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), que assim dispõe sobre o tema, *verbis*:

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

A conjunção desta norma de natureza interpretativa com o primado da legalidade insculpido na legislação tributária em sedes constitucional e federal, bem como com o fato de o instituto não ser tratado por Lei Ordinária ou Complementar de natureza tributária, veda ao intérprete da Lei fazer distinções entre as obrigações consorciais estatuídas no Direito Privado e no Direito Tributário, na medida em que à Lei Tributária somente caberia distinguir os efeitos do contrato de consórcio caso houvesse Lei Tributária específica versando em sentido contrário ao que preconiza a Lei Comercial acerca de sua forma, conteúdo e alcance entre as partes consorciadas.

Nesse sentido, vale citar a lição de Misabel Abreu Machado Derzi na atualização da obra do mestre Aliomar Baleeiro⁶, que assim se posiciona acerca do tema, *verbis*:

É um erro supor que o art. 109 consagra a interpretação econômica (tomada no sentido de abandono das formas jurídicas). O

6. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, s.d., p. 685-686.

art. 109 autoriza o legislador tributário a atribuir a um instituto de Direito Privado – dentro dos limites constitucionais existentes – efeitos tributários peculiares. E, se o legislador tributário não o fizer expressamente, não poderá o intérprete adaptar princípio ou instituto de Direito Privado para aplicar-lhe efeitos tributários especiais. Já o art. 110 proíbe ao próprio legislador ultrapassar aqueles limites postos na Constituição Federal, por via indireta, ou seja, por meio da informação e revisão do alcance daqueles mesmos institutos, conceitos e formas de Direito Privado.

O princípio da legalidade é assim cogente. A segurança jurídica, a certeza e a confiança norteiam a interpretação. Nem o regulamento do Executivo, nem o ato individual administrativo ou judicial poderão inovar a ordem jurídica. A interpretação deve atribuir a qualquer instituto, conceito, princípio ou forma de direito privado os efeitos que lhes são inerentes, ressalvada a alteração oposta pelo legislador tributário. Entretanto, o legislador tributário está premido e constrangido por limites constitucionais, que ele não pode ultrapassar (conforme reforça o art. 110). No mesmo sentido, assim discorreu Ulhôa Canto sobre o art. 109:

“Dos textos acima transcritos, infere-se que: os princípios gerais de Direito privado prevalecem para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos de Direito privado, de tal sorte que, ao aludir a tais institutos sem lhes dar definições próprias para efeitos fiscais (sujeito à limitação do art. 118), o legislador tributário ou o aplicador ou intérprete da lei tributária deverá ater-se ao significado desses princípios como formulados no Direito privado, mas não para definir os efeitos tributários de tais princípios; exemplo: se a lei tributária é silente sobre a matéria e apenas alude, como elemento de conexão ou de gênese de obrigação ou efeito tributário, à titularidade dominial, prevalece, para caracterizar a situação que ele definiu, o conceito privatístico dominial. Mas, sob a ressalva da observância das regras definidoras de competência impositiva referida no art. 110 do CTN, pode o legislador tributário tirar efeitos fiscais de um princípio de direito tributário, que equipare determinadas situações à titularidade dominial.” (cf. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, Ed. Resenha Tributária, vol. 13 p. 17)

Nessa mesma linha, podemos destacar os seguintes trechos de julgados do Superior Tribunal de Justiça, quanto à aplicabilidade do artigo 109 do CTN, *in verbis*:

(...) E mais, a legislação tributária, própria em seus contornos, tem regras específicas, as quais devem guardar harmonia com o sistema jurídico em geral, com seus princípios e definições, sem contudo, afastar-se do objeto do Direito Tributário, o que é garantido por meio das regras insertas nos artigos 109 e 110 do C.T.N., abaixo transcritas:

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

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

Tais normas demonstram com clareza que não se pode utilizar os princípios gerais de direito, por meio de interpretações livres e muitas vezes afastadas da realidade do Direito Tributário, para se questionar os efeitos da imposição. Ou seja, aplicam-se as regras tributárias considerando-se os princípios e institutos de direito privado, não se permitindo, no entanto, a sua restrição ou ampliação a fim de tolher a eficácia da norma fiscal.

(EDcl no Recurso Especial n. 883.892 - SP, Relator: Ministro Luiz Fux, julgamento 02/08/2007, publicação: 14/08/2007)

A questão envolve, inicialmente, a aplicação do art. 110 do CTN. Este dispõe que “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” O dispositivo citado é uma extensão do art.

109, do CTN. Este determina que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” A imposição dos regramentos postos pelos supracitados dispositivos conduz o intérprete e aplicador da lei tributária às seguintes conclusões:

a) o art. 109 do CTN, ao dispor sobre os princípios de direito privado, “teve dupla finalidade: afastou estes como meio supletivo da integração da lei fiscal e deixou esclarecido o aspecto das relações que o Direito Tributário mantém com o Direito Privado” (Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, II, São Paulo, ed. Saraiva, 1993, p. 104);

b) a referência das categorias de Direito Privado pela lei tributária exige que o intérprete a conceba com a configuração nele prevista, por continuarem com as mesmas características, impossível de serem alteradas pelo Direito Tributário;

c) o art. 109 do CTN, consagra o processo da interpretação econômica das normas tributárias, pelo que os conceitos assentados no Direito Privado não podem ser alterados, a exemplo do que se entende por prescrição, domicílio, garantia, preço, sucessão, doação, compra e venda, mercadoria, etc.;

d) o comando do art. 110 do CTN impede que a lei ou o intérprete redefina determinado instituto, conceito e formas de direito privado que sejam utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pela Lei Orgânica do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (...)

O princípio da legalidade na tributação, por que na lei estão todos os elementos estruturais do tributo, oferece resistência a “interpretação extensiva” sem falar em analogia, esta expressamente vedada no CTN. O legislador pode, é verdade, equiparar institutos e sacar efeitos tributários específicos ao fazer a lei. (...) É isto que nos diz os arts. 109 e 110 do CTN. A controvérsia em torno da matéria não deveria tomar tal vulto. Lição de Gilberto de Ulhôa Canto, citada por mim alhures, coloca o tema no seu devido lugar: “Um erro grave que no trato das questões tributárias se comete com lastimável frequência é buscar na lei uma amplitude de aplicação que do seu teor não se infere. A título de lhes dar interpretação ‘funcional’,

compatível com a ‘realidade econômica’, e outras expressões vazias de conteúdo, certas autoridades lançam-se com enorme açodamento na interpretação dos textos, como se eles tivessem, sempre, de ser interpretados. Na verdade, a lei deve ser lida, e entendida como se depreende do seu contexto. A interpretação é um processo gnosiológico de maior complexidade, que somente cabe quando (a) no seu texto não se encontre, de modo claro e conclusivo, um comando da norma, (b) quando aquilo que deflui da mera leitura torna a regra legal inaplicável porque contra as leis da natureza, (c) quando um dispositivo de lei aparenta, pela leitura, uma determinação que se choca com a de outro art. da mesma lei, ou (d) quando a disciplina que ela estabelece na sua expressão vocabular é contrária ao sistema de direito positivo em que se insere. Fora desses casos, não há que interpretar a norma, e muito menos para descobrir nas suas palavras uma ordem que não formula.”(...)

(Agravado de Instrumento n. 832.674 – SP, Ministro José Delgado do Superior Tribunal de Justiça – decisão monocrática, 15/02/2007, publicação 28/02/2007).

Logo, da análise aprofundada do artigo 109 do Código Tributário Nacional (“CTN”) e levando-se em conta a natureza jurídica do consórcio, é fato que este tem existência determinada e definida no tempo, lugar e espaço, bem como não tem personalidade jurídica, em que as consorciadas (parceiras) somente se obrigam nas condições previstas expressamente no contrato firmado e respondem por suas obrigações até a sua devida proporção, sem qualquer presunção de solidariedade – seus deveres e obrigações ficam restritos à autonomia jurídico-tributária de cada uma das consorciadas.

Contudo, a figura do consórcio prevista no Direito Privado não foi abarcada pela legislação tributária. Podemos destacar que a IN/RFB 834/08, alterada pela IN/RFB 917/09, veio regulamentar os procedimentos fiscais dispensados ao consórcio, não tendo inovado ou interpretado de maneira a ampliar a

natureza jurídica do consórcio, mantendo, desta forma, as empresas consorciadas responsáveis pela apuração e recolhimento dos tributos incidentes na operação destinada.

Novamente destacamos trecho dos ensinamentos de Alberto Xavier⁷, *verbis*:

Pela nossa parte aderimos, sem qualquer hesitação, à teoria contratual pluralista, única que se ajusta aos caracteres essenciais do consórcio, tal como definida no direito brasileiro; (i) inexistência de personalidade jurídica e (ii) responsabilidade de cada consorciado por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

(...) Este exercício coletivo dos direitos e este cumprimento coletivo das obrigações é corolário, por um lado, do dever de coordenação, que é essência mesma do consórcio e, por outro lado, da oponibilidade deste dever para com terceiros, resultante do obrigatório arquivamento do contrato de consórcio no registro do comércio (art. 279, parágrafo único).

Com efeito, perante terceiros o consórcio não se apresenta como uma pluralidade inorgânica, atomística e desgarrada de consorciados, atuando cada um por si, a seu livre critério. Não. Perante terceiros o consórcio apresenta-se como um agrupamento coordenado que pode (nuns casos) e deve (noutros) atuar coletivamente, “de mãos dadas”.

Esta atuação coletiva visa também a proteger os interesses de terceiros, de modo a que estes possam cumprir certas obrigações ou reclamar certos direitos de uma forma unificada, independentemente da imputação individualizada dos efeitos jurídicos na esfera própria de cada consorciado.

A “denominação do consórcio” é, pois, a designação coletiva de todos os consorciados, que permite identificá-los de modo abreviado. O “endereço do consórcio” é o local onde os terceiros podem cumprir as suas obrigações e exercer os seus direitos, decorrentes do consórcio, relativamente à totalidade dos consorciados. O “foro do

7. XAVIER, Alberto. Consórcio: Natureza Jurídica e Regime Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 64, janeiro de 2001, p. 18.

consórcio” é a jurisdição na qual podem ser exigidas ou cumpridas obrigações relativamente à totalidade dos consorciados. A “representação do consórcio” é o mecanismo do mandato que permite à totalidade dos consorciados manifestarem coletivamente a sua vontade perante terceiros. A “contabilização do consórcio” é o registro das operações coletivamente realizada por todos os consorciados.

Neste sentido, a expressão “consórcio” não significa um ente distinto dos consorciados, titular de direitos e obrigações próprias, antes é a mera expressão abreviada ou simplificada que designa o exercício coletivo de direitos individuais e o cumprimento coletivo das obrigações individuais pela totalidade dos consorciados.

E no que tange ao exercício desta atividade sem o amparo de lei específica, podemos citar o Ministro Eros Roberto Grau⁸, que acerca do princípio da legalidade em termos absolutos assim pontificou em sua festejada obra, *verbis*:

De resto, quanto ao preceito inscrito no parágrafo único do art. 170⁹, que se tem enfatizado, na afirmação de que reiteraria, consolidando, o caráter liberal da ordem econômica na Constituição de 1988, tem relevância normativa menor. Pois é certo que postulação primária da liberdade iniciativa econômica, como acima anotei, é a garantia da legalidade: liberdade de iniciativa econômica é liberdade pública precisamente ao expressar não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei. O que esse preceito pretende introduzir no plano constitucional é tão-somente a sujeição ao princípio da legalidade em termos absolutos – e não, meramente, ao princípio da legalidade em termos relativos (art.

8. GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988* (Interpretação e Crítica). 10ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 205.

9. Constituição Federal de 1988: “Artigo 170. *A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

5º, II¹⁰) – da imposição, pelo Estado, de autorização para o exercício de qualquer atividade econômica. Em nada, pois, fortalece ou robustece o princípio da livre iniciativa em sua feição de liberdade de iniciativa econômica.

A RFB, por meio da IN/RFB 834/08, reconhece que o consórcio não possui personalidade jurídica autônoma para fins tributários, dispondo que não caberá ao consórcio recolher os tributos devidos – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (“PIS/Pasep”), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) e Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) –, mas sim às empresas jurídicas consorciadas.

Quanto à falta de personalidade jurídica atribuída ao consórcio pela legislação vigente, vez que não foi consagrada por meio de lei, podemos mais uma vez, destacar os sábios ensinamentos de Alberto Xavier¹¹, *verbis*:

Assim, é perfeitamente concebível que o Direito Fiscal adote quanto ao círculo dos detentores de personalidade jurídica uma atitude diversa da do Direito Comum; e isto porque as mesmas relações entre homens podem ser valoradas unitária e subjetivamente para efeitos fiscais e serem-no apenas automística e dispersivamente para outro ou outros efeitos. E na verdade é precisamente isto o que sucede e em duas direções ou sentidos distintos: nuns casos, o Direito Fiscal trata como pessoas jurídicas relações que para a

10. Constituição Federal de 1988: “Artigo 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)”

II. Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

11. XAVIER, Alberto. Consórcio: Natureza Jurídica e Regime Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 64, janeiro de 2001, p. 20.

generalidade dos efeitos de direito não são concebidas unitária e subjetivamente, como sucede precisamente com as filiais de sociedades estrangeiras, as sociedades em conta de participação e as empresas individuais; noutros casos, o Direito Fiscal despreza a personalidade jurídica com que a lei dotou certas relações para a generalidade dos efeitos, destruindo o véu dessa personalidade (*disregarding ou piercing the veil of corporate entity*), que se torna por assim dizer ‘transparente’, penetrando diretamente (*Durchgriff*) nas pessoas físicas que constituem o seu substrato: é o que se passa quando a lei fiscal despreza a personalidade jurídica das sociedades agrupadas para ditar uma disciplina unificada ao grupo, adotando a teoria do órgão ou do balanço consolidado, quando ignora a entidade jurídica das sociedades base para tributar os sócios das sociedades matrizes mesmo por lucros não distribuídos. Num sentido ou no outro é inegável o tratamento autônomo pelo Direito Fiscal da noção de personalidade jurídica, técnica instrumental, funcional e relativa que utiliza à luz das valorações que lhe são próprias; e daí aceitarmos plenamente o conceito de personalidade tributária, como a suscetibilidade de ser sujeito da relação jurídica tributária.

Um caso que bem revela a atribuição de personalidade jurídica tributária a entidades destituídas de personalidade jurídica face ao Direito Privado é constituído pelas filiais de sociedades estrangeiras às quais a lei atribui a qualidade de sujeito passivo do imposto de renda.

Dispõe, na verdade, o art. 147, II do RIR/99 que “consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: (...) as filiais, sucursais, agências ou representações no país das pessoas jurídicas com sede no exterior”.

Portanto, diante da falta de lei para regulamentar a personalidade jurídica para fins fiscais e atribuir ao consórcio a obrigatoriedade de recolhimento dos tributos e apresentação das obrigações acessórias, este deve obedecer ao regime de tributação destinado às empresas consorciadas – determinado

pela lei -, estas sim revestidas de personalidade jurídica, tanto societária quanto fiscal.

Este entendimento foi reconhecido pelo Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação n. 5, de 28 de janeiro de 1976 (“PN/CST n 5/76”), dirigido ao consórcio constituído a fim de concorrer em licitações para contratação ou execução de obras e serviços de engenharia, *verbis*:

Ementa. Não se caracterizam como pessoas jurídicas nem a elas se equiparam, para efeitos fiscais, consórcios constituídos a fim de concorrer a licitações para contratação ou execução de obras e serviços de engenharia.

(...)

3. A despeito de utilizarem a denominação de consórcio perante o órgão público promotor da licitação, as entidades que o compõem não perdem sua personalidade jurídica, como ocorreria no caso de fusão. **O simples registro do instrumento de constituição no Cartório de Registro de Títulos e Documentos só pode ter o efeito que lhe é próprio, isto é, conservação e validade do ato constitutivo contra terceiros, mas não o de conferir personalidade jurídica comercial** por forma *sui generis*, eis que tal personalidade só pode ser adquirida mediante arquivamento de ato específico na Junta Comercial competente (art. 37, II, 2º, da Lei n. 4.726, de 13 de julho de 1965), sendo vedado o arquivamento de documentos que não obedecerem a prescrições legais e regulamentares (art. 38, II, Lei citada).

4. Deste modo, considerada a forma complexiva de apuração do lucro tributável, deve cada uma das pessoas jurídicas, apropriando individualmente suas receitas e despesas, apresentar sua declaração de rendimentos como contribuinte do imposto de renda, definido no art. 95. do Regulamento aprovado pelo Decreto n. 76.186/75. (*Grifamos*)

Ressalte-se que às receitas, custos, despesas, direitos e obrigações decorrentes das operações relativas às atividades do con-

sórcio, aplica-se o regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas consorciadas, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, conforme contrato arquivado no órgão de registro. Ao efetuar a apropriação proporcionalmente à participação no consórcio, cada consorciada permanecerá sendo tributada pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, em conformidade com a opção realizada para o ano – independentemente das atividades do consórcio. Ou seja, para a apuração do IRPJ e da CSLL, deve ser observado o regime aplicável a cada uma das empresas consorciadas, as quais possuem personalidade jurídica para fins fiscais e são as contribuintes legais destas incidências tributárias.

Nesse sentido, destacamos o Ato Declaratório Normativo Coordenador do Sistema de Tributação n. 21, de 8 de novembro de 1984 (“ADN/CST 21/84”), *verbis*:

Ementa. O fato de aplicar-se aos consórcios (constituídos na forma dos artigos 278 e 279 da Lei n. 6.404/76) o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, não os obriga, nem autoriza, a apresentar declaração de rendimentos (...)

(...)

1 - o fato de aplicar-se aos consórcios (constituídos na forma dos artigos 278 e 219 da Lei n. 6.404/76) o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, não os obriga, nem autoriza, a apresentar declaração de rendimentos;

2 - para efeito de aplicação do referido regime tributário, os rendimentos decorrentes das atividades (principais e acessórias) desses consórcios devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento;

3 - o valor do imposto retido na fonte sobre rendimentos auferidos pelos consórcios a que se refere o item 1 será compensado na declaração de rendimentos das pessoas jurídicas consorciadas, no exercício financeiro competente, proporcional-

mente à participação contratada e observado o disposto no artigo 79 do Decreto-lei n. 2.072, de 20.12.83. (Grifamos).

Já no que tange à escrituração contábil das operações vinculadas ao consórcio, tendo em vista a ausência de personalidade jurídica bem como o exposto no § 2º do artigo 3º da IN RFB 834/08, esta será realizada pela empresa líder do consórcio, que deverá manter registro contábil das operações por meio de escrituração segregada em sua contabilidade, em contas e subcontas distintas, ou mediante a escrituração de livros contábeis próprios, devidamente registrados para este fim, que deverá corresponder ao somatório dos valores das receitas, custos e despesas das consorciadas, podendo tais valores ser individualizados proporcionalmente à participação de cada consorciado no empreendimento.

Por outro lado, independentemente da contabilidade mantida pelo consórcio, a escrituração das operações objeto do consórcio, relativas à participação das pessoas jurídicas consorciadas, deverá ser efetuada em suas respectivas contabilidades, em livros contábeis, fiscais e auxiliares próprios.

Quanto à emissão de Notas Fiscais de Venda de mercadorias e serviços (ou fatura), a IN/RFB 834/08 dispõe que o faturamento correspondente às operações do consórcio será efetuado pelas pessoas jurídicas consorciadas, mediante a emissão de Nota Fiscal ou Fatura próprios, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento; no entanto, nas hipóteses autorizadas pela legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) e do Imposto sobre Ser-

viços de Qualquer Natureza (“ISS”), a Nota Fiscal ou Fatura poderá ser emitida pelo consórcio no valor total.

No caso em que a Nota Fiscal ou Fatura for emitida pelo consórcio, deverá ser remetida cópia desse documento fiscal às pessoas jurídicas consorciadas, indicando na mesma as parcelas de receitas correspondentes a cada uma, para efeito da apropriação proporcional das receitas pelas consorciadas, bem como deverá constar no histórico dos documentos informação esclarecendo tratar-se de operações vinculadas ao consórcio.

Assim, a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS relativas às operações correspondentes às atividades do consórcio serão apuradas pelas pessoas jurídicas consorciadas proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica. No caso de apuração pelo regime não cumulativo, os créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio serão computados nas pessoas jurídicas consorciadas, também proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento.

Nos pagamentos decorrentes das operações do consórcio sujeitos à retenção na fonte do IR, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, a retenção e o recolhimento devem ser efetuados em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

Já nos recebimentos de receitas decorrentes das operações do consórcio sujeitas à retenção do IR, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, **a retenção deve ser efetuada em nome de cada pessoa jurídica consorciada**, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

Desta forma, diante da regulamentação específica dos procedimentos fiscais, a IN/843/08, alterada pela IN/RFB

917/09, está alinhada à posição da própria RFB, como podemos destacar nas seguintes e recentes soluções de consultas de contribuintes, *in verbis*:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

EMENTA: CONSÓRCIO DE EMPRESAS – Rendimento do Trabalho Assalariado – Retenção na Fonte. **O consórcio de empresas constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei n. 6.404, de 1976, conforme previsto no § 1º do art. 278 não possui personalidade jurídica, respondendo cada empresa consorciada por suas obrigações. Sendo assim, a retenção do imposto de renda na fonte incidente sobre a remuneração paga aos empregados, deverá ser efetuada pela empresa consorciada que os contratar, ainda que tais empregados prestem serviços somente para o consórcio.**

(Solução de Consulta N. 5 de 6 de Janeiro de 2009, Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – grifamos).

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA: No consórcio de empresas a que se refere o art. 278, § 1º, da Lei n. 6.404, de 1976, as obrigações acessórias (aí incluída a emissão de documentos fiscais) devem ser cumpridas individualmente, por empresa consorciada. Também a retenção de tributos e contribuições deve ser efetuada em nome de cada empresa participante do consórcio, tendo por base o valor constante da correspondente nota fiscal de emissão de cada uma das pessoas jurídicas consorciadas.

(Solução de Divergência N. 23 de 30 de Maio de 2008, Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – grifamos).

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: No consórcio de empresas a que se refere o art. 278, § 1º, da Lei n. 6.404, de 1976, inclui-se no faturamento mensal de cada empresa consorciada, base de cálculo da Cofins, o montante do faturamento mensal obtido na atividade consorcial, de forma

proporcional a sua participação, independentemente da emissão de notas fiscais por parte de cada uma das empresas consorciadas. (Solução de Divergência N. 23 de 30 de Maio de 2008, Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal).

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA: No consórcio de empresas a que se refere o art. 278, § 1º, da Lei n. 6.404, de 1976, as obrigações acessórias (aí incluída a emissão de documentos fiscais) devem ser cumpridas individualmente, por empresa consorciada. Também a retenção de tributos e contribuições deve ser efetuada em nome de cada empresa participante do consórcio, tendo por base o valor constante da correspondente nota fiscal de emissão de cada uma das pessoas jurídicas consorciadas.

(Solução de Divergência n. 23 de 30 de Maio de 2008, Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – *grifamos*).

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: CONSÓRCIO ENTRE EMPRESAS NACIONAIS. O consórcio, constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei n. 6.404, de 1976, não possui personalidade jurídica própria, mantendo-se a autonomia jurídico-tributária de cada uma das consorciadas. CONTRIBUINTE. Contribuinte do IRPJ e das contribuições sociais decorrentes da atividade consorcial não é o consórcio, mas sim a consorciada, que, no regime do lucro real, deverá manter contabilidade que reflita proporcionalmente a do consórcio, segundo sua participação. Cabe a cada uma das empresas participantes do consórcio apropriar individualmente suas receitas e despesas, proporcionalmente à sua participação percentual no rateio do empreendimento, e computá-las na determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nas respectivas DIPJ, observado o regime tributário a que estão sujeitas no ano-calendário correspondente, bem como calcular e recolher a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. RECEITA AUFERIDA POR CONSORCIADA COM ALUGUEL DE BENS AO CONSÓRCIO. A receita de aluguel auferida pela consorciada, decorrente da locação de bens ao consórcio, deverá compor a base de cálculo dos tribu-

tos e contribuições da consorciada beneficiária. BENS ADQUIRIDOS PELO CONSÓRCIO. Os bens adquiridos pelo consórcio compõem o ativo permanente das consorciadas, na proporção de sua participação. EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. **Cabe a cada empresa consorciada, inclusive à administradora, a emissão de Nota-Fiscal ou documento equivalente, levando-se em conta a participação que detém no empreendimento. É irrelevante, para este fim, o fato de o consórcio estar obrigado a ter inscrição própria no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ. RETENÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. A retenção de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF n. 480, de 2004, deverá ser efetuada em nome de cada empresa participante do consórcio, tendo por base o valor constante da correspondente nota fiscal de emissão de cada uma das pessoas jurídicas consorciadas. Os valores retidos poderão ser deduzidos, pelo contribuinte (consorciada), do valor do imposto e contribuições da mesma espécie devidos, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.**

(Solução de Consulta N. 523 de 13 de Novembro de 2007, Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – *grifamos*).

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA: DISPENSA DE ENTREGA DE DECLARAÇÕES. Os consórcios não estão sujeitos à apresentação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), como também da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) e do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon). Cabe a cada empresa consorciada, por ocasião da apresentação de suas respectivas DIPJ, DCTF e Dacon, nelas incluir as informações relativas aos tributos e contribuições pertinentes aos resultados auferidos, na proporção da participação de cada uma no empreendimento objeto do consórcio, bem como incluir nas suas respectivas DIRF as retenções efetuadas e recolhidas, vinculadas ao empreendimento, sem prejuízo da entrega, aos res-

pectivos beneficiários, dos Comprovaantes de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte.

(Solução de Consulta n. 523 de 13 de Novembro de 2007, Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – *grifamos*).

Desta forma, uma vez que a RFB **não reconhece a personalidade jurídica própria do consórcio**, este instrumento está desprovido das obrigações que são atinentes às pessoas jurídicas em geral. Até porque, para que assim o fizesse, tal conduta deveria estar apoiada em legislação específica, sob pena de ferir o primado da legalidade em matéria tributária e o disposto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

IV. Da natureza específica das obrigações tributárias (principais e acessórias) do consórcio e das consorciadas

A instituição do consórcio objetiva a agilidade nas relações comerciais e na conclusão do objeto-fim, uma vez que possibilita a união entre empresas para executar determinado empreendimento. Dita união entre empresas tem força vinculante e obrigacional, uma vez que observados os dispositivos previstos na Lei Societária (artigos 278 e 279), conjuntamente com o contrato *inter parte*, determinada estará a atividade comum que cada empresa deverá operar.

Importante destacar a lição de Pontes de Miranda¹²: “*o que caracteriza o consórcio é a existência, entre as empresas, de situação objetivo, idêntica, de modo que se possa estabelecer a mesma sorte, total ou parcial, embora cada um exerça, singularmente,*

12. PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de Direito Privado*. Parte Especial, Tomo LI. 3ª ed. (reimpressão) Rio de Janeiro: Borsoi, p. 232.

a sua atividade. Por vezes, é a solução que se apresenta, para os problemas que exsurtem de natureza comum. Em vez de cada uma das empresas operar como seria acertado, posto que a seu arbítrio, criam-se todas elas a vinculação e a obrigatoriedade. Onde poderia haver a mesma atividade, a líbido dos interessados, de per si, estabelecem eles a participação coerciva, pela assunção de deveres”. (Grifamos)

No que tange ao âmbito societário, os dispositivos acima citados estabeleceram algumas regras e determinações a serem observadas pelo consórcio, tais quais: não possuir personalidade jurídica própria e, quanto a constituição, efetuar o registro perante a Junta Comercial.

Ainda, os artigos 278 e 279 da Lei Societária dispuseram no sentido de determinar e limitar a responsabilidade das pessoas jurídicas consorciadas com as condições previstas no contrato, sem presunção de solidariedade, mesmo em casos de falência de uma das consorciadas.

Já no âmbito tributário, a legislação também não reconheceu ao consórcio personalidade jurídica própria (apenas a obrigatoriedade de inscrição no CNPJ) e, para tanto, este não é considerado perante a RFB como contribuinte de quaisquer tributos e contribuições. Assim, as pessoas jurídicas consorciadas, além de serem as responsáveis por tais tributos e contribuições (receita do consórcio), deverão observar as obrigações acessórias a eles atinentes.

Levando-se em conta que a receita auferida pelo consórcio é repassada para as pessoas jurídicas consorciadas de acordo com seu percentual de participação, e que estas devem oferecer esta receita à tributação – até porque, o consórcio não tem finalidade de lucro próprio, mas sim de lucro para as empresas

consorciadas –, o consórcio fica dispensado do recolhimento dos tributos e das obrigações acessórias (preenchimento e entrega de declarações) à RFB.

Desta forma, o consórcio de empresas implica única etapa de tributação (definição clara do objeto, prazo e finalidade), na medida em que a incidência tributária se dará somente após o recebimento das receitas ou resultados pelas empresas consorciadas, podendo estas, ainda, compensar de forma proporcional os tributos retidos na fonte em função dos pagamentos realizados em favor do consórcio.

Destarte, a obrigação tributária principal que é a de pagar ao Fisco os tributos incidentes sobre os resultados advindos das atividades do consórcio, será cumprida pelas empresas consorciadas, de acordo com a legislação tributária e na forma das citadas normas administrativas.

Acerca da distinção e natureza das obrigações tributárias, podemos destacar os dizeres do mestre Paulo de Barros Carvalho¹³, *verbis*:

A obrigação tributária, enquanto relação jurídica de cunho patrimonial (envolvendo um sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, e um sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la), é nexó lógico que se instala a contar de um enunciado factual, situado no conseqüente de u'a norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário descrito no suposto da mesma norma. A edição dessa regra, como norma válida no sistema positivo, tem o condão de introduzir no ordenamento dois fatos: o fato jurídico tributário (fato gerador) e o fato relacional que conhecemos por "relação jurídica tributária".
(...)

13. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, p. 418-421.

Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja, o liame abstrato, mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. Empregando a terminologia do Código Tributário Nacional, diríamos que ocorreu o “fato gerador” (em concreto), surgindo daí a obrigação tributária: é a fenomenologia da chamada “incidência dos tributos”.

Ademais, toda obrigação tributária tem por conseqüência a necessidade de haver uma regulamentação, para que seja alcançado o objetivo-fim, que é a cobrança do “*crédito tributário como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro*”¹⁴.

Esta atividade-meio pode ser designada como obrigações acessórias ou deveres instrumentais para o direito tributário. Como podemos observar, a obrigação tributária tem como objeto da prestação a garantia em dinheiro (crédito tributário), que se subsume nos deveres instrumentais atinentes às consorciadas.

Constatam-se, portanto, a existência de uma dicotomia de sujeitos possíveis nas obrigações tributárias dos consórcios, as principais realizadas pelas consorciadas e as acessórias realizadas tanto pelas consorciadas quanto pelo consórcio, conforme podemos listar abaixo:

14. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, p. 421.

- a) Obrigações do consórcio: (i) inscrição no CNPJ; e (ii) emissão de documento fiscal para fins de ICMS e ISS facultado ao consórcio, se previstos na legislação estadual e municipal, respectivamente.
- b) Obrigações das consorciadas pessoas jurídicas: (i) empresa líder: mantém registro contábil das operações do consórcio por meio de escrituração segregada na sua contabilidade, em contas e subcontas distintas, ou mediante a escrituração de livros contábeis próprios, devidamente registrados para este fim; (ii) consorciadas e empresa líder: efetuam a escrituração segregada das operações relativas à sua participação no consórcio em seus próprios livros contábeis; emitem Nota Fiscal ou Fatura contra os contratantes; aportam na conta do consórcio os valores para custeio das despesas, proporcionalmente à sua participação no empreendimento; registram o faturamento em suas contabilidades, proporcionalmente à sua participação no empreendimento; efetuam a retenção na fonte do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento; e, entregam as declarações ao Fisco (DCTF, DIPJ, DIRF, DACON).

V. Da conclusão do estudo

Desta forma, o consórcio, por não possuir personalidade jurídica própria, tem por função a organização e coordenação do empreendimento com fim específico e determinado,

conforme estabelecido no instrumento de sua formação pelas sociedades consorciadas.

Obedecida esta premissa, a legislação tributária o trata como sujeito passivo de um mínimo de obrigações tributárias acessórias lhe imputando, em sua maioria, deveres instrumentais muito específicos e desvinculados da obrigação principal.

Destarte, é exatamente por este motivo que as consorciadas são consideradas as responsáveis pelas relações jurídicas decorrentes da existência do consórcio, na forma das normas administrativas vigentes que estão em plena consonância com o disposto no Código Tributário Nacional e artigos 278 e 279 da Lei 6.404/76, razão pela qual, a nosso ver, as normas administrativas em questão não carecem de legitimidade diante do ordenamento jurídico pátrio no que tange às obrigações estipuladas às empresas consorciadas.

A DISTORÇÃO CONCEITUAL SOBRE AS IMUNIDADES E SUAS CONSEQUÊNCIAS

Fernando Lemme Weiss

I. A justificativa dos tributos e a generalidade tributária

Os tributos representam o custeio pecuniário decorrente da inclusão perene de todos os cidadãos em uma sociedade organizada e não podem ser vistos como um mal necessário, mas apenas como retribuição à sociedade que proporcionou a aquisição e manutenção da renda, patrimônio, bens e serviços que constituem objeto da tributação. Os tributos representam a parcela de cada uma destas riquezas pertencentes à coletividade, o que lhes garante sua função social.

A inclusão dos tributos nos preços faz com que as relações jurídicas econômicas passem a interessar ao grupamento social e não apenas aos partícipes. Os recursos por eles transferidos permitem que o Poder Público pague pessoas, adquira bens e serviços que geram um ciclo econômico produtor de mais riqueza. Mesmo que os serviços públicos sejam inadequados, a proliferação de negócios, viabilizada pela arrecadação, já fornece um retorno social amplamente justificador da colaboração tributária.

Os direitos fundamentais proclamados na Constituição somente são exercíveis se o Estado puder provê-los ou garanti-los, o que demanda recursos financeiros. Em um Estado moderno, não patrimonial, tais recursos somente são obtidos por meio dos tributos que, por isso, caracterizam-se como um

dever tão fundamental quanto os direitos que deles dependem para sua implementação.

A inclusão compulsória de todas as pessoas na estrutura de uma sociedade organizada, natural consequência da divisão do mundo em Estados, faz com que todos sejam credores e devedores solidários dos direitos fundamentais, de forma irrenunciável. A sociedade contemporânea constitui um condomínio indissolúvel entre todos os cidadãos, na medida em que titularizam o patrimônio material e imaterial do Estado. A posição devedora de cada um é caracterizada tanto pelo necessário respeito aos direitos alheios quanto pela contribuição pecuniária compulsória, denominada tributo. Por meio dos tributos cada pessoa retribui à sociedade em razão do que obteve a partir de sua inserção social.

O princípio da solidariedade é a denominação deste elo social participativo, tendo fundamento constitucional expresso no inciso I, do art. 3º, da Constituição Federal, que estabelece como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil *construir uma sociedade livre, justa e solidária*. Também está de acordo com o disposto no inciso III, do mesmo artigo, que trata da meta de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais.

A solidariedade se expressa no Direito Tributário por meio da isonomia entre todas as pessoas, acarretando a necessária inclusão de todos no esforço contributivo. Essa ideia basilar a qualquer sistema tributário justo, denominada princípio da generalidade, foi colocada em segundo plano pelo constituinte de 1988, uma vez que veio listada apenas como um critério de incidência do imposto de renda, e não como princípio geral do sistema. Coerentemente com essa demonstração de desprezo, a generali-

dade vem sendo cada vez mais esvaziada pela ampliação da lista de imunidades e isenções tributárias, que *protegem* pessoas da tributação e agravam o peso sobre as demais.

O texto atual, paradoxalmente, representa um retrocesso em relação ao da Constituição brasileira de 1824, que trazia no mesmo dispositivo a ideia de generalidade e capacidade contributiva, dispondo em seu art. 179, inciso XV: “Ninguém será exento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. Esta frase sintetiza o chamado princípio da repartição de encargos, que nada mais é do que a generalidade sob o ponto de vista da capacidade contributiva. Fosse ainda a norma basilar de nosso sistema, bem mais árdua seria a tarefa de obter os privilégios normativos e jurisprudenciais que acarretam o constante aumento da carga tributária.

II. A dúvida associação entre imunidades e direitos fundamentais

O Direito Tributário brasileiro se desenvolveu de forma isolada ao longo do pós-guerra, fortemente influenciado pelas nossas tradições de desigualdade, produção e ratificação de privilégios, concentração de renda e burocracia administrativa. O Brasil foi o único país das Américas que obteve uma independência negociada. Da mesma forma pacífica acabaram a escravidão e a monarquia, surgiu a república, apareceram e se foram as ditaduras. A ausência de rompimentos impediu o surgimento do espírito patriótico forjado na luta, que produz o sentimento de apropriação do Estado pelo povo e vice-versa. O brasileiro jamais deixou de encarar o Estado como um ser estranho, a ser controlado nos mínimos detalhes, em vez de

apenas a personificação da sociedade organizada, regulável pelo normal jogo democrático.

Tais características propiciaram o surgimento da única constituição do mundo¹ que traz uma lista de imunidades tributárias², que foram se acumulando ao longo de décadas sem que os demais contribuintes esboçassem a menor reação. A exclusão do ônus tributário sobre alguns, por mais que tenham capacidade contributiva, não é vista pelos outros contribuintes como uma fonte de injustiça, mas antes como uma forma de redução da carga tributária. Assim como os demais, os privilégios tributários sempre foram justificados em um pretenso

1. As Constituições da Venezuela, Sri Lanka e Paquistão mencionam apenas a imunidade recíproca e sobre a tributação patrimonial, nos arts. 180, 212 e 165 (imunidade sobre patrimônio e renda da União). A Constituição das Filipinas traz apenas uma proteção específica para instituições religiosas, cujo texto do art. VI, seção 28, item 3, é: “Charitable institutions, churches and personages or convents appurtenant thereto, mosques, non-profit cemeteries, and all lands, buildings, and improvements, actually, directly, and exclusively used for religious, charitable, or educational purposes shall be exempt from taxation”.

2. É longa a lista de imunidades e benefícios tributários previstos na Constituição de 1988, sendo que alguns dependentes de regulamentação e outros prontamente exercíveis. Eles incidem sobre os seguintes tributos: **a) taxas.** 1) administrativas para requerimento de certidão – art. 5º, XXXIV, *a*; 2) administrativas para exercício do direito de petição – art. 5º, XXXIV, *b*; 3) judiciais para que hipossuficientes impetrem *habeas-corpus* e *habeas-data* – art. 5º, LXXVII; **b) impostos.** 4) entre entidades públicas – art. 150, IV, *a*; 5) sobre templos – art. 150, IV, *b*; 6 a 9) partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos – art. 150, VI, *c*; 10 a 13) livros, jornais, periódicos e papel de imprensa – art. 150, IV, *d*; 14) pequenas glebas rurais exploradas de forma familiar – art. 153, § 4º; 15 a 18) operações interestaduais com petróleo, combustíveis, lubrificantes e energia elétrica – art. 155, § 2º, X, *b*; 19) sobre operações com ouro – art. 155, § 2º, X, *c*; 20 e 21) prestação de serviços de comunicação nas modalidades radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (torna imune a renda obtida dos anunciantes) – art. 155, § 2º, X, *d*; 22 a 26) transmissão de bens ou direitos a pessoas jurídicas como incorporação de capital, transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica – art. 156, § 2º, I; 27) transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária – art. 184, § 5º; 28) vedação à incidência de quaisquer impostos além do II, IE ou ICMS sobre energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais – art. 155, § 3º; **c) contribuições.** 29) contribuições para seguridade social por entidades assistenciais – art. 195, § 7º; 30 e 31) contribuições sobre aposentadorias e pensões – art. 195, II; **d) contribuições e impostos.** 32 a 41) PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS e ISS, incidentes sobre exportação de mercadorias e serviços – art. 149, § 2º, I; 153, § 3º, III; 155, § 2º, X; 156, § 3º, II;

retorno social e na viabilização de atividades econômicas. No entanto, a sua inclusão na Constituição evidencia que eles não conseguiriam fundamentar-se na ausência de capacidade contributiva, o que depõe contra sua justiça.

Embora não seja o único país a ter benefícios tributários, o Brasil se isola por engessar sua revisão por meio da constitucionalização, bem como pelo nível de detalhamento tanto deles quando do próprio texto constitucional tributário. Sérgio Buarque de Holanda³ já identificava na década de 30 do século passado que o brasileiro tem “horror ao vago”, além de uma certa preguiça mental. De forma lapidar, assevera: “Tudo quanto dispense qualquer trabalho mental aturado e fatigante, as idéias claras, lúcidas, definitivas, que favorecem uma espécie de atonia da inteligência, parecem-nos constituir a verdadeira essência da sabedoria”.

Tal análise aplica-se como uma luva quando se examinam as superficiais justificações doutrinárias para as imunidades tributárias, que sempre partem das mesmas premissas implícitas: os tributos são invasivos e ameaçam os direitos fundamentais; para serem protegidos é necessária previsão de limitações constitucionais ao poder de tributar, pois a mera inclusão legal seria insuficiente em razão da possibilidade de alteração.

Essas *justificações* desprezam três argumentos relevantes:

a) direitos fundamentais existem no mundo inteiro e, se precisam de imunidades para ser preservados, pode-se concluir que o Brasil é o único país que os respeita;

3. HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. 26ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p. 158.

b) os direitos considerados basilares pela própria Constituição de 1988 no art. 7º, inciso IV⁴, que versa sobre as necessidades a serem satisfeitas pelo salário mínimo, não foram *protegidos* por imunidades, o que desmoraliza a fundamentação em relação aos demais. A construção, aquisição e manutenção da moradia, o primeiro deles, sofre a incidência do ICMS sobre materiais de construção e ISS sobre a atividade de construção civil, além do ITBI, ITCMD e IPTU⁵. Sobre os demais direitos mencionados na lista também incidem tributos, embora sejam objeto de benefícios diversos, estabelecidos por lei e subordinados a diversos requisitos, exatamente para que realmente revertam-se em benefício dos consumidores;

c) se as imunidades são realmente justas e necessárias, por que não debater os mesmos benefícios no Congresso, durante a elaboração das leis, assim como todos os demais benefícios do Brasil e do mundo?

A doutrina brasileira, de forma contraditória, considera as imunidades essenciais a um sistema tributário justo e à preservação das liberdades e direitos fundamentais⁶, embora afirme

4. “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

5. Glossário dos impostos: ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar; ITCMD - imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; ITBI – imposto sobre a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; IPTU – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; IPI – imposto sobre produtos industrializados.

6. Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto associam as imunidades às liberdades constitucionais. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 43. José Eduardo Soares de Melo afirma que as imunidades servem para a preservação

ser o nosso sistema tributário injusto, com uma carga cada vez maior e mal distribuída, além de complicado. Curiosamente, não percebe que quanto mais amplas são as imunidades, maior é a carga tributária. Acontece com os tributos algo semelhante ao que ocorre com os juros cobrados pelo sistema bancário, os maiores do mundo. Embora extorsivos para a maioria, eles persistem porque os que têm acesso ao poder obtêm financiamentos a baixo custo em bancos públicos, o que torna desimportante lutar contra a mudança no sistema.

A elaboração de um sistema tributário constitucional principiológico tornaria desnecessária a menção a privilégios, pois eles seriam logicamente instituídos pelo legislador ordinário se justificáveis na capacidade contributiva, isonomia e seletividade, entre outros princípios. Contudo, a inclusão de uma longa lista de imunidades demonstra total desconfiança nos intérpretes legislativos da Constituição, além do descrédito na própria função dos princípios. Como não poderia deixar de ser, a Constituição brasileira é a única que traz os princípios com redação vacilante e confusa, pois eles são desmoralizados pela longa lista de imunidades.

de valores de superior interesse nacional. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 156. Regina Helena Costa entende que as imunidades são extraídas de um ou mais princípios constitucionais. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 156. Paulo de Barros Carvalho também associa as imunidades a princípios, como o da liberdade religiosa. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 207.

Ricardo Lobo Torres, em seu *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. III, aduz de forma amplíssima: “Da mesma forma que a liberdade é indefinível, também são insuscetíveis de definição os direitos da liberdade e as imunidades que deles emanam, inclusive as imunidades tributárias”. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 41.

A capacidade contributiva⁷, que é o princípio central de qualquer sistema tributário, teve em 1988 apenas a sua segunda menção⁸ na história constitucional brasileira, o que demonstra o quanto incomoda aos reais detentores do poder. Chega a ser impressionante a quantidade de ressalvas e dubiedades inseridas no § 1º, do art. 145. Começa com um “sempre que possível” e é aplicável apenas aos impostos, ao contrário das menções a tributos nas demais constituições do mundo⁹ e na de 1946. Completa o texto uma previsão de faculdade para a administração tributária, que deveria ter sua atuação inteiramente vinculada, e a estranha possibilidade de direitos individuais (não especificados) impedirem a identificação do patrimônio e rendimentos dos contribuintes, que são exatamente os elementos comprobatórios da capacidade contributiva. Uma grave contradição.

Também a seletividade é tratada de forma dúbia, pois é compulsória para o IPI e facultativa para o ICMS, embora tais impostos tenham ampla interseção de incidência. Em relação às contribuições sociais, recebe um tratamento complexo no § 9º, do art. 195, até hoje ainda não inteiramente regulamen-

7. “Art. 145. (...) § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

8. A primeira foi na Constituição de 1946, que tratava da capacidade contributiva tanto do contribuinte de direito, no art. 202, quanto do de fato, no art. 15, dispondo:

“Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

“Art. 15. (...) § 1º São isentos do impôsto sobre consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”

9. O texto integral das disposições principiológicas de todas as constituições encontra-se no nosso *A Inflação Constitucional Brasileira*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2009.

tado. A anterioridade foi regulada de forma incrivelmente complicada e ainda agravada por diversas emendas, chegando ao ponto de abranger cinco regras distintas¹⁰. A essencial progressividade, assim como o mencionado princípio da generalidade, foram equivocadamente denominados critérios (do imposto de renda), embora não se enquadrem em tal conceito por não serem parâmetros objetivos de decisão.

A Constituição de 1988 concedeu mais espaço às exceções, que são as imunidades, do que aos princípios, que representam o regramento geral, as finalidades a serem alcançadas¹¹. Em consequência desse paradoxo, surgiram correntes doutrinárias que as qualificam de princípio das imunidades¹², o que é uma inversão lógica, pois são apenas exceções ao dever geral de pagar tributos. Também em virtude de tal tipo de inversão, associada à crônica rejeição do brasileiro à tributação, foi desenvolvida uma curiosa teoria defendendo que as imunidades devem ser interpretadas ampliativamente, ao contrário das isenções, que se interpretam restritivamente em razão do texto do art. 111 do Código Tributário Nacional. O Supremo Tribunal Federal – STF – abraçou essa ideia, sem paralelo no Direito Tributário internacional, e vem seguidamente ampliando o significado de expressões utilizadas na Constituição

10. É necessário ler cinco dispositivos para destrinchar, arduamente, o regramento constitucional da anterioridade. São eles as alíneas *b* e *c*, do art. 150, inciso III, o § 1º, do mesmo artigo, o § 4º, *b*, do 177, e o § 6º, do art. 195. Cinco categorias de anterioridade decorrem do conjunto: ausência, nonagesimal, anual simples, anual acrescida da nonagesimal e flexível (Cide Combustíveis).

11. Essa é a definição trazida por Humberto Ávila, em seu *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 778.

12. Ives Gandra da Silva Martins, em seu *O Sistema Tributário na Constituição*, afirma existir um princípio das imunidades. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 29.

para delimitar as imunidades. Embora o art. 150, inciso VI¹³, apenas vede a incidência tributária sobre patrimônio, bens ou serviços, o STF¹⁴ entende que a vedação também se aplica às mercadorias, pois estas podem ser utilizadas na prestação de serviços ou se transformar em patrimônio.

III. Os perniciosos efeitos da estruturação do sistema tributário em torno de exceções

III.1. Distorções conceituais e arbitrariedades jurisprudenciais

Os acórdãos que estendem as imunidades à compra e venda de mercadorias representam um grave desrespeito ao texto constitucional por parte do órgão incumbido de ser o guardião da Constituição. As decisões desconsideram o rumo interpretativo restritivo estabelecido pelo próprio constituinte por meio de um conjunto de dispositivos:

a) ao omitir a expressão “mercadorias” do texto do referido inciso VI, pois ela é típica de negócios lucrativos;

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

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.” (*Grifamos*)

14. STF, AG.Reg. no RE nº 311.626-6/PA, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, pub. 25/6/2009; AgReg no AI nº 669.257-2/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, pub. 17/04/2009; Ag.Reg. no AI nº 535.922-3/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, pub. 14/11/2008.

b) ao determinar que as imunidades recíprocas não se aplicam quando houver cobrança pelos serviços nem se os negócios forem regidos por regras privadas¹⁵;

c) por fim, ao vedar o exercício de atividade econômica pelo Estado, por meio do art. 173, o que afasta as imunidades de qualquer tipo de operação comercial que envolva mercadoria.

Os acórdãos que ampliam o conceito constitucional de serviços para abranger mercadorias nem se dão ao trabalho de fazer a passagem conceitual da atividade para o produto, o que demonstra uma certa prepotência dos julgadores sobre o trabalho original da sociedade, ao qual estão vinculados.

Outro problema decorrente das imunidades é a associação implícita com ofensa aos direitos fundamentais, uma vez que seria necessário afastar a tributação sobre atividades a eles associadas para efetivá-los. Em consequência, os debates sobre justiça tributária e capacidade contributiva, comuns nos demais países, perdem muito do seu sentido, pois os tributos são entendidos como a antítese da justiça. Em contrapartida, tal tipo de fundamentação facilita extremamente a ampliação sem limite das imunidades e isenções, pois qualquer atividade econômica está de alguma forma associada a algum direito fundamental previsto na longa lista do art. 5º ou no super abrangente *caput* do art. 6º da Constituição.

Um dos conceitos distorcidos decorrentes da longa previsão de imunidades é a chamada *legalidade estrita* ou *tipicida-*

15. “Art. 150 (...) § 3º - As vedações do inciso VI, ‘a’, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.”

de fechada, que a jurisprudência predominante¹⁶, influenciada pela doutrina, entende reger o Direito Tributário brasileiro. Tal princípio, chamado de tupiniquim por Ricardo Lobo Torres¹⁷, justificaria interpretações literais restritas e antissistemáticas, como forma de pretensamente proteger o contribuinte do fisco. O efeito real é que as arbitrariedades e erros cometidos pelo legislador não são corrigidos ou até agravados pela Fazenda, que aplica a lei com extremo rigor formal, em consonância com o preconizado pela doutrina. Em consequência, a legalidade estrita acaba gerando uma grande insegurança, principalmente para os investidores estrangeiros, que sabem não poder contar com o bom senso fazendário na aplicação da lei tributária.

A tipicidade fechada justificaria até soluções como uma lista exaustiva de serviços para regulamentar um dispositivo constitucional¹⁸ que apenas pede uma lei complementar que defina, e não liste, serviços. Tipos são descrições legais de comportamentos vedados, permitidos ou obrigatórios, sendo naturalmente abertos à subsunção de situações da vida que neles se enquadrem. As listas são enumerações voltadas a evitar interpretações, elaboradas quando o legislador não confia no intérprete e que, por isso, decide não redigir na forma de tipos. Tipicidade e listagem são soluções que se excluem, portanto,

16. STJ, RESP nº 963.531/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, pub. 10/06/2009; STJ, Ag. Rg. No RESP nº 1.069.718/MG, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, pub. 25/05/2009; STJ, RESP nº 1.109.034/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, pub. 6/05/2009.

17. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.168.

18. “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

não havendo o menor sentido em afirmar que a lista do ISS decorre do *princípio da tipicidade fechada*.

Curiosamente, não há a menor menção à legalidade estrita ou tipicidade fechada na Constituição, que apenas exige a aprovação de lei para a criação ou aumento de tributos, como todas as outras. Em sentido contrário ao *princípio da legalidade estrita*, pode-se aduzir que a nossa Constituição é a única que subordina a lei ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada e ao direito adquirido, o que põe a lei em plano até inferior ao estabelecido pelas demais.

No afã de efetivar a interpretação ampliativa das imunidades, o STF acaba por rasgar a própria Constituição, protegendo da tributação entidades de direito privado pertencentes à administração pública, como os Correios, sob a alegação de que exercem funções típicas da União e, por isso, têm direito à imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, *a*¹⁹. Tal fundamentação ignora que o § 3º do art. 150 exclui o benefício da imunidade em caso de cobrança pelo serviço. Ora, se a própria União teria que pagar impostos pelo serviço de transporte de cartas e cargas se exercesse tal atividade diretamente, por que uma empresa pública fica livre de tal ônus? Além do argumento material, o STF desconsiderou a expressa determinação constitucional de submissão das empresas públicas e sociedades de economia mista às regras de Direito Tributário aplicáveis às demais empresas privadas, que consta do art. 173, § 1º, II.

19. STF, AgReg no AI nº 690/242-0, SP, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, pub. 17/04/2009.

III.2. Defasagem evolutiva do Direito Tributário brasileiro

O ponto comum entre a maioria das imunidades constitucionais é a grande influência dos beneficiários sobre parcelas da coletividade, pois muitas das entidades imunes coincidem com os foros de debate jurídico e social. Em consequência do privilégio constitucional, direto ou regulamentado por lei, os jornais, redes de televisão, de rádio, universidades, editoras e sindicatos não se interessam por debater séria e profundamente o sistema tributário brasileiro, pois qualquer estudo necessariamente levaria a comparações internacionais e à óbvia constatação de que nos outros países não há imunidades. Falta foro, portanto, para discutir o sistema em algum nível além da mera crítica a vícios localizados e à alta carga.

O sistema tributário brasileiro é peculiar e de difícil compreensão aos estrangeiros. Só aqui coexistem quatro tributos não cumulativos, mas que se acumulam, incidentes sobre a receita obtida com a venda das mercadorias que saem das indústrias (PIS, Cofins, IPI e ICMS). Essa enorme distorção é fruto do nosso afastamento dos padrões internacionais, o que representa um desperdício de experiências.

Também os debates jurídicos brasileiros estão distantes dos internacionais. Os congressos jurídicos²⁰ discutem assuntos quase ignorados no Direito Tributário brasileiro, o que mantém nossa doutrina na periferia acadêmica. Os problemas sobre *transfer pricing* são resolvidos nos demais países por

20. A título de exemplificação, os temas centrais do Congresso da Internacional Fiscal Association de 2009 são “Is there a permanent establishment?” e “Foreign exchange issues in international taxation”, matérias sobre as quais não se encontram livros e quase nenhum artigo publicado no Brasil.

meio de diretrizes mais amplas²¹, que permitem permanente adequação à realidade. No Brasil, a Lei n. 9.430/96 importa os métodos-base, mas não consegue se livrar da fixação de percentuais, o que demonstra incompetência para aplicar princípios e apego excessivo à literalidade.

III.3. Perda de arrecadação e da oportunidade de ponderar benefícios

Além da significativa perda de receita decorrente da multiplicação de entidades ditas não lucrativas, muitas delas verdadeiras redes de universidades, hospitais e clínicas, as imunidades ainda subtraem à sociedade brasileira a oportunidade de estabelecer barganhas tributárias com os empresários ligados a atividades como a venda de livros. Os livros didáticos são caros no Brasil, tanto quanto os voltados ao mero lazer ou tradução de *best sellers* estrangeiros. Se não houvesse imunidade, a arrecadação obtida com a venda destes poderia ser destinada a reduzir o custo daqueles, cujos benefícios poderiam ser condicionados ao preço cobrado.

Tal tipo de solução, embora mais trabalhosa, ajudaria mais a educação do que sumariamente renunciar a tributar e torcer para que os livros custem pouco.

21. Refiro-me aos três métodos principais de apuração do justo valor dos bens e serviços comercializados internacionalmente: comparable uncontrolled price method, resale price method e profit method. A Lei n. 9.430/96 trata da matéria nos arts. 18 a 24.

IV. Conclusões

1. A sociedade organizada proporciona a aquisição e a manutenção da renda, patrimônio, bens e serviços que constituem objeto dos tributos. Eles representam a retribuição que empresta função social à riqueza;

2. O pagamento dos tributos constitui o dever fundamental essencial à efetivação dos direitos fundamentais, pois sem aqueles o exercício destes não se viabiliza;

3. As imunidades são exceções ao dever fundamental de pagar tributos e deveriam ter a sua justificação demonstrada periodicamente, assim como todos os benefícios. A inclusão de benefícios tributários na Constituição esvazia a função dos princípios e proporciona o surgimento de um sistema tributário pautado pela literalidade, pelos privilégios e, consequentemente, injusto e detalhado em excesso;

4. A interpretação ampliativa das imunidades não tem base constitucional e sua aplicação produz distorções, como a inclusão das mercadorias entre os objetos imunes, bem como uma enorme perda de arrecadação.

A NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE O REEMBOLSO INTERNACIONAL DE DESPESAS À SOCIEDADE RESIDENTE NO BRASIL

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

I . Introdução

Recentemente, diversas empresas vêm sofrendo autuações fiscais, pela Receita Federal, em que são exigidos valores a título de PIS e COFINS sobre as remessas do exterior a empresas no Brasil.

Em que pese o *fato gerador* de tais contribuições ser entendido como “receita bruta”, o entendimento fazendário vem desconsiderando a natureza jurídica de diversas remessas de recursos efetuadas em favor das empresas residentes no país, tributando qualquer ingresso financeiro. Tal interpretação mostra-se completamente equivocada e viola normas constitucionais e legais, como se pretende demonstrar neste estudo.

Não é de todo incomum que as sociedades estrangeiras, visando investir no mercado brasileiro, prevejam, contratualmente, que o ônus financeiro incorrido por suas subsidiárias na fase inicial do investimento – tais como aqueles incorridos com serviços de marketing, propaganda, assessoria legal, contabilidade, controladoria e demais despesas usuais da sociedade (contas de luz, água, aluguel etc.) – seja reembolsada, por aquelas.

Isto se mostra necessário para que a sociedade brasileira passe a ter menos custos e possa aumentar sua influência no novo mercado de investimento e, assim, passe a gerar receitas

capazes de, gradativamente, suprir seus custos e, ainda, gerar parcela de lucro.

Por sua vez, essas remessas de valores a título de reembolso de despesas estariam sujeitas, segundo entendimento da Receita Federal do Brasil, à tributação pelo PIS e pela COFINS.

Desta forma, o presente estudo tem como objeto analisar esta suposta incidência e, por meio da análise do aspecto material de regra-matriz de incidência tributária (“RMIT”) demonstrar que tais contribuições não incidem sobre essas quantias objeto de reembolso de despesas, feitas internacionalmente por empresa estrangeira à empresa brasileira.

II. A regra-matriz de incidência tributária

Inicialmente, convém apontarmos para a impropriedade, já consagrada, do termo “fato gerador” utilizada no Código Tributário Nacional (CTN), para descrever a previsão normativa que cria a relação jurídica tributária e, destarte, enseja o dever de pagar determinado tributo.

Conforme assevera BECKER, fato gerador não gera nada senão confusão intelectual¹. Colacionamos, no mesmo sentido, a doutrina de CARVALHO, que assevera que tal expressão é como “*descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência*”², assim como para

1. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 288.

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 248.

descrever o fato que ocorre no mundo social, ou segundo o referido doutrinador, “o evento jurídico tributário”³.

Portanto, a regra-matriz de incidência tributária pode ser definida como a norma geral e abstrata que prescreve a incidência tributária, sendo a verdadeira “norma tributária em sentido estrito”⁴. Mas também integra o quadro das regras de conduta, pois define por inteiro a situação de fato, sobre qualificar deonticamente os comportamentos inter-humanos por ela alcançados. Dessa forma, regra-matriz de incidência tributária nada mais é do que a norma que descreve os fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida.

Importante mencionar que a regra-matriz de incidência é de construção do intérprete, enquanto órgão do sistema ou na condição de um interessado qualquer, mas sempre a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado (reduzindo o direito à forma escrita).

Desta feita, optamos por adotar a expressão “regra-matriz de incidência tributária” para nos referirmos à norma decorrente da interpretação da hipótese de incidência legalmente prevista como necessária à incidência tributária dos tributos.

Feitas tais considerações iniciais, passamos à análise da regra-matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS, notadamente seus aspectos material e quantitativo (base de cálculo), para verificarmos sua eventual adequação à tributa-

3. *Idem.*

4. A título de complementação, um dos critérios possíveis para classificar as normas é aquele que as separa em: (a) normas que demarcam princípios; (b) normas que definem a incidência do tributo; e (c) normas que fixam providências administrativas. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 241).

ção dos valores recebidos por empresa no Brasil a título de reembolso de despesas.

III. Aspectos material e quantitativo da regra-matriz de incidência do PIS e da COFINS no regime não cumulativo

Inicialmente, colacionamos a definição da base de cálculo feita por CARVALHO⁵, para quem a base de cálculo é o padrão mensurador de fato realizado pelo sujeito passivo. Ademais, entende-se como aspecto material o próprio núcleo da hipótese de incidência tributária, que contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que consiste a própria hipótese de incidência⁶.

A partir destas definições podemos apontar tais aspectos da regra-matriz de incidência das mencionadas contribuições, sob a sistemática do regime não cumulativo.

Neste ponto, convém elucidar que o regime de tributação não cumulativa dessas contribuições foi implementado pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, em alternativa ao regime cumulativo previsto na Lei n. 9.718/98.

De acordo com a legislação aplicável, temos que hipótese de incidência *stricto sensu* de tais contribuições é o ingresso de receita bruta mensal no patrimônio das pessoas jurídicas, senão vejamos:

5. CARVALHO, Paulo de Barros. Base de Cálculo como fato Jurídico e a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 37, 1998, p. 130.

6. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 95.

Lei n. 10.637/02:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei n. 10.833/03:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

No que concerne à base de cálculo, temos que o faturamento mensal é entendido, de acordo com a legislação, como a receita bruta mensal auferida pela sociedade. Esta receita, por sua vez, é o *quantum* tributável por ambas as contribuições, conforme se observa da legislação:

Lei n. 10.637/02:

Art. 1º (...)

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Lei n. 10.833/03:

Art. 1º (...)

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Portanto, como se observa da legislação, tanto o aspecto material da regra matriz de incidência, como a base de cálculo do PIS e da COFINS fazem uso do conceito de “receita bruta”, para definir sua incidência. Imprescindível, destarte, adentrarmos a definição jurídica de tal termo.

IV. O conceito de receita para fins de incidência do PIS e da COFINS

Conforme o exposto na legislação de regência de tais contribuições, suas bases de cálculo são a totalidade das receitas da pessoa jurídica, assim entendidas a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Em relação ao reembolso de custos e despesas, a matéria ainda é controversa, visto que, em face do conceito de receita acima transcrito, discute-se a possibilidade de que o ressarcimento de despesas consistiria em uma receita para a sociedade que originalmente as receber.

Este, todavia, não é o nosso entendimento. Em que pese o fato de as despesas ressarcidas serem registradas, contabilmente, a crédito na conta de resultados, isso não as caracteriza como receitas.

Tem-se que as receitas são uma geração de ativo, sem o respectivo aumento de passivo exigível. Assim, pessoa (física ou jurídica) que auferir receita tem o seu patrimônio ou sua riqueza alterada, pois, para haver receita, conforme preceitua MORAES, a entrada financeira deve se integrar ao patrimônio líquido, na medida em que existem entradas financeiras que não se apresentam como receitas, visto não constituírem fatos modificativos do patrimônio⁷.

Sobre o tema, ATALIBA já asseverou com propriedade que:

7. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 520.

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é entrada que passa a pertencer à entidade.

Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha integrar o patrimônio da entidade que a recebe. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo⁸.

Importante mencionar que o conceito de receita decorre, originariamente, da seara do direito financeiro⁹, tendo sido apropriado pelo direito tributário para instituir a materialidade e o aspecto quantitativo da hipótese de incidência das referidas contribuições especiais.

Destarte, a definição de receita parte de sua noção para o ente público, conforme já preconizava BALEEIRO, ao elucidar que “*receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo*”¹⁰ (grifamos).

Ao utilizar tal conceituação advinda do direito financeiro, somada à definição proposta por ATALIBA, pode-se chegar à conclusão de que receita não é, *a priori*, todo e qualquer ingresso, mas tão somente aquele que, efetivamente, se incorpora ao patrimônio do contribuinte.

8. ATALIBA, Geraldo. *ISS – base impositiva. Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 88.

9. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 116.

10. BALEEIRO, Aliomar. *Idem*.

Concordando com tal entendimento, BARRETO salienta que receita é a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o ou incrementando-o¹¹.

Imprescindível ressaltar que o conceito de *receita* deve ser diferenciado do conceito de “entrada” ou “ingresso”. De acordo com GRECO¹², a própria Constituição Federal reconhece uma diferença entre receita/faturamento e mera movimentação financeira ou transmissão de valores, na medida em que previu contribuição específica (Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, hoje extinta) para abranger a materialidade de determinado tributo como sendo a movimentação financeira ou créditos e valores desta natureza.

Neste sentido, nem todo recurso que “entra” no universo da disponibilidade da pessoa jurídica integra a base de cálculo do PIS e da COFINS: é preciso que tal “entrada” seja um ingresso com a intenção de permanência e que resulte da exploração de atividade que corresponde ao seu objeto social (ou dele decorrente), sendo que mera entrada de dinheiro não é receita para fins da base de cálculo de PIS e COFINS¹³.

A unificação e a centralização das estratégias de marketing, bem como demais serviços de controladoria, contabilidade e afins visam reduzir custos, padronizar as matérias veiculadas, proporcionar maior eficiência e planejamento. Quando as sociedades

11. BARRETO, Aires F. A nova Cofins: primeiros apontamentos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 103. São Paulo, 2004, p. 11-12.

12. GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9.718/98 – variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 50, São Paulo, 1999, p. 111-151.

13. Conforme GALHARDO, Luciana Rosanova. *Rateio de Despesas no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin: 2004, p. 135.

no Brasil não exploram especificamente as atividades de agência publicitária, empresa de contabilidade ou demais serviços terceirizados, e sequer têm como objeto social a intermediação desses serviços, tais valores devem ser entendidos como reembolso de despesas e não como receita de prestação de serviços.

Assim, para que seja considerada uma receita, a entrada de ativo deve corresponder à saída de um produto ou à prestação de um serviço, o que não ocorre no caso de reembolso ou ressarcimento de custos e despesas.

Há precedentes na vigência da antiga legislação de PIS e COFINS (contudo, sob o regime cumulativo instituído pela Lei n. 9.718/98) que consagram tal entendimento, senão vejamos:

Processo de Consulta n. 112/98

Ementa: Os **valores recebidos a título de ressarcimento pela energia elétrica repassada a terceiros não configuram receita, mas, sim, recuperação de custos/despesas**; tais valores, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. (*g.n.*)¹⁴

Contudo, nos últimos anos foram publicadas Soluções de Consulta que expuseram entendimento de que as despesas reembolsadas são consideradas receitas, passíveis, portanto, de tributação, *in verbis*:

Processo de Consulta n. 145/07

Ementa: Reembolso de despesa. Integram o faturamento, base de cálculo da Cofins, os valores contabilizados como reembolso de despesas.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

14. Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 7ª Região Fiscal.

Ementa: Reembolso de despesa. Integram o faturamento, base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, os valores contabilizados como reembolso de despesas.¹⁵

Solução de Consulta n. 15/2005

RECUPERAÇÃO/ REEMBOLSO DE DESPESAS. Integram o faturamento, base de cálculo da COFINS, os valores contabilizados como recuperação de despesas. No caso, os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de gastos com pessoal, serviços de consultoria/assessoria e estrutura, custeados por uma das empresas do grupo, representam receitas de serviços e integram o faturamento.

Contudo, entendemos que as decisões acima merecem reparos. Isto porque, a incidência de tais contribuições, conforme GALHARDO, exige o *ingresso efetivo de recursos* (novas receitas) e a mera redução de despesas não constitui *juridicamente* receita, estando fora do alcance da incidência de tais contribuições¹⁶.

Corroborando tal posicionamento, GRECO aduz que a mera redução de despesas (feita por meio de ressarcimento ou recuperação de custos incorridos) não configura receita. Conforme o renomado autor:

Ao atribuir competência para alcançar as receitas, a CF-88, automaticamente, excluiu do campo da tributação as “despesas” (= feição negativa) (em sentido lato, abrangendo custos, dívidas etc.) realizadas pela pessoa jurídica. Assim, o universo das receitas se opõe ao universo das despesas e este último não foi qualificado pela norma constitucional (...)

Isto implica reconhecer que as vicissitudes das despesas não compõem a base de cálculo da contribuição, nem mesmo quando,

15. Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 1ª Região Fiscal.

16. GALHARDO, Luciana Rosanova. *Op. cit.*, p. 144.

por via inversa, tenham algum reflexo no seu dimensionamento, reduzindo-as (...)

Um menor dispêndio não equivale, juridicamente, a uma receita¹⁷. (g.n.)

Nesse sentido, o entendimento consubstanciado em tais decisões em processo de consulta não pode prosperar, pois ferem o conceito de receita.

Ademais, no ano de 2006, foi proferida decisão que confirma todo nosso entendimento sobre a impossibilidade de tributação, pelo PIS e pela COFINS, das receitas recebidas a título de rateio de despesas, conforme transcrita:

PIS/COFINS - RECEBIMENTO DE VALORES A TÍTULO DE RATEIO DE DESPESAS - NATUREZA DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS/DESPESAS - INAPLICABILIDADE DO CONCEITO DE RECEITA - O pressuposto de incidência do PIS e da COFINS é o aferimento de receitas, **não podendo haver a incidência das contribuições, pois, no mero ingresso de recursos em que a entidade empresarial esta, tão somente, recebendo de terceiros valores a ele imputável em função do rateio de custos/despesas** entre as partes estipulado.¹⁸ (Negritamos).

Por este motivo, ainda que venham a existir questionamentos por parte das autoridades fiscais acerca da tributação no que tange ao PIS e à COFINS, inexistem argumentos jurídicos para tal exigência, sendo completamente descabida esta tributação. Tal entendimento é ratificado tanto na doutrina¹⁹

17. GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 130-131.

18. Acórdão 107-08.710. 1º Conselho de Contribuintes / 7ª Câmara. Publicado em 17.08.2006.

19. Concordando com a não incidência de tais contribuições sobre os valores objeto de reembolso de custos e ressarcimento de despesas vide MARTINS, Natanael. Rateio de custos/des-

como por meio de diversas decisões do Conselho de Contribuintes Federal neste mesmo sentido.

V. Natureza jurídica do reembolso de despesas

O “reembolso” pode ser definido, em termos contábeis, como a quantia que corresponderá ao custo da atividade, ou seja, o custo da matéria-prima somado ao custo da mão de obra e às despesas gerais de produção, estas entendidas como as despesas que, embora não se integrem de forma material ao produto final, são necessárias ao processo de industrialização ou de prestação de serviços²⁰.

Neste ponto, colacionamos a definição de GALHARDO, autora de obra pioneira no país sobre este tema:

O reembolso ou a recuperação de custos ou despesas representa uma entrada de “caixa” para a pessoa jurídica centralizadora dos custos e despesas, mas que merece ser diferenciado do conceito de receita. As entradas ou simples ingressos contábeis não correspondem necessariamente a acréscimos patrimoniais ou elementos novos e positivos²¹.

Para haver reembolso, o valor exigido para aquisição de determinada mercadoria ou serviço deve corresponder ao exato esforço ou sacrifício, financeiramente, incorrido na realização da atividade objeto de ressarcimento.

pesas entre empresas sob controle comum – tratamento tributário aplicável. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Planejamento Fiscal – teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 157.

20. FABRETTI, Lúdio Camargo. *Contabilidade Tributária*. São Paulo, Atlas: 2006, p. 188-190.

21. GALHARDO, Luciana Rosanova. *Op. cit.*, p. 134.

Note-se, destarte, que no reembolso de custos ou despesas inexistente “preço”, mas somente ressarcimento ou recomposição patrimonial por gastos incorridos.

Assim, o conceito de reembolso não se harmoniza com a aferição de lucros (remuneração) na realização da atividade objeto de rateio ou compartilhamento de custos. Inclusive, os valores reembolsados sequer se adéquam ao conceito de “preço” que, segundo CHIARA, é “*o quantum do pagamento em moeda que se constitui na prestação pela qual se assegura a satisfação a ser obtida pela contraprestação de natureza diversa da prestação*”²².

De acordo com BARRETO, ao expor que “*custo significa o preço de produção ou o valor monetário pelo qual a coisa foi adquirida, enquanto preço abrange o custo e um ‘plus’ representativo da lucratividade*”²³.

É importante verificar, assim, que o conceito de reembolso ou ressarcimento de custos ou despesas se contrapõe diametralmente ao conceito de preço. No primeiro, não há o objetivo de lucro, mas de recomposição do patrimônio diluído, ao passo que no segundo conceito há sempre uma margem adicionada ao valor pago, margem esta chamada de lucro (imediato).

No que tange aos créditos em favor da sociedade brasileira, concedidos pela sociedade no exterior, não há qualquer intuito de lucro ou “plus” acrescido ao valor de tais créditos, uma vez que tais valores são exatamente os valores constantes das faturas de serviços de marketing e afins pagas pela sociedade no Brasil aos seus prestadores.

22. CHIARA, José Tadeu de. *Moeda e Ordem Jurídica*. Tese de Doutorado. USP, São Paulo: 1986, p. 112.

23. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 357.

Ou seja, o custo suportado pela sociedade brasileira, incorrido no pagamento dos serviços de propaganda e marketing no país, é inteiramente ressarcido pela sociedade no exterior, sem qualquer ágio (acréscimo no valor do custo incorrido) ou deságio (decréscimo no valor do custo incorrido) sobre o preço da fatura reembolsada, não havendo enriquecimento de nenhuma das partes envolvidas.

Portanto, o valor dos créditos concedidos à pessoa jurídica sediada no país se molda perfeitamente ao conceito de *reembolso de custo*, e não ao de *remuneração por preço*, pois não constituem remuneração por um serviço prestado ou por venda de mercadorias e, por tal razão, não geram “receita” para nenhuma das partes.

Após a análise da natureza jurídica dos valores concedidos à sociedade brasileira, resta claro que tal conceito de reembolso de custos não está sujeito, juridicamente, à tributação pelo PIS e pela COFINS.

VI. Impossibilidade de tributação pelo PIS e pela COFINS de receitas de terceiros

Adicionalmente ao argumento de que os valores objetos de ressarcimento ou reembolso de custos não podem sofrer tributação por parte do PIS e da COFINS, por não se adequarem ao conceito de receita, há também outro argumento jurídico para embasar tais não incidências, notadamente, a impossibilidade de tributação de receita de terceiros.

Inicialmente, quando o PIS e a COFINS foram originariamente instituídos por meio da Lei n. 9.718/98, havia dispositivo específico em tal lei vedando a incidência das contribuições

em questão sobre as receitas que fossem objeto de posterior repasse a demais pessoas jurídicas, conforme se observa:

Art. 3º (...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

(...)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.

Contudo, a Medida Provisória n. 1.997-18/99 revogou este dispositivo. Mesmo diante da revogação do dispositivo supracitado, a questão sobre a possibilidade de tributação, pelo PIS e pela COFINS, das receitas de terceiros, permaneceu sob discussão.

Comentando tal dispositivo revogado, HIGUCHI (et al.) salienta que tal revogação não implica mudança de entendimento jurídico sobre tal exclusão de receitas de terceiros, para fins da incidência do PIS e da COFINS, bem como que aponta a evidente desnecessidade de lei ou ato infralegal dispondo expressamente essa conclusão evidente. Vejamos a citação do autor, *ipsis literis*:

(...) aquela revogação não altera em nada a exclusão, da base de cálculo, de receitas que originariamente já são de terceiros. Nesses casos não há necessidade de autorização por lei ou ato administrativo²⁴.

Ademais, conforme já exposto, “receita” necessariamente constitui um “plus” que se integra ao conjunto de bens e di-

24. HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi. HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas – interpretação e prática*. São Paulo, 34ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2009, p. 913.

reitos da titularidade da empresa. Portanto, as receitas ingressantes na contabilidade das pessoas jurídicas não podem ser tributadas quando tiverem como contrapartida a saída desses mesmos valores²⁵. Ou seja, receita é sempre algo novo, que se incorpora a determinado patrimônio (“plus jurídico”)²⁶. Em outras palavras, se a receita ingressante no caixa da sociedade tiver seu destino final o caixa de outra empresa (a que efetivamente prestou o serviço de marketing), sendo a primeira sociedade (emissora da fatura de reembolso de despesas) que recebeu tais valores apenas um agente cobrador dos valores. Assim, não poderá haver tributação pelo PIS e pela COFINS de tais valores.

Neste caso, por não se configurar o conceito de receita bruta, estamos diante de verdadeira não incidência tributária, caracterizada quando o fato jurígeno ocorrido no mundo fático foge por completo ao fato jurídico previsto na lei tributária e na Constituição Federal, não se adequando a tal norma impositiva de tributo.

Por fim, é interessante notar que, ao tratar da receita dos prestadores de serviços públicos, a Receita Federal esclareceu por meio do Ato Declaratório n. 7, de 2000, substituído pelo art. 34 da Instrução Normativa n. 247/02, que os valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinadas ao sistema de compensação tarifária, que devam ser

25. MOREIRA, André Mendes. PIS/COFINS – Não incidência sobre receitas de terceiros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 141. São Paulo: Dialética, jun. 2007, p. 42-43.

26. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS). In *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 1/2001, 2001, p. 43 e 22.

repassados a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissionário, não integram a receita bruta, para os fins da legislação tributária federal²⁷.

Esse ato administrativo acima mencionado demonstra, ainda que indiretamente, que o raciocínio jurídico que embasa tal exclusão de receita é precisamente o mesmo do aqui utilizado para o caso sob análise: receita de terceiros não está sujeita à tributação do PIS e da COFINS por parte da pessoa jurídica que apenas os repassa, não obstante tais valores serem contabilmente registrados nesta.

VII. Jurisprudência administrativa sobre a não tributação pelo PIS e pela COFINS da receita de terceiros

O precedente que tratou do referido tema, no antigo Conselho de Contribuintes²⁸, considerado caso paradigmático, dizia respeito às receitas de *roaming* nacional.

À época, uma empresa de telefonia celular, por possuir clientes em trânsito – que realizavam viagens em áreas cobertas apenas por outras operadoras de telefonia móvel – faturava para seus usuários o valor das ligações realizadas utilizando a rede da outra operadora “visitada”, que era repassado a esta última, a título de remuneração pelo serviço de telefonia prestado a clientes da operadora “visitante”, intitulado de *roaming*²⁹.

27. Conforme HIGUCHI, Hiromi. *Op. cit.*, p. 913.

28. A partir da Medida Provisória n. 449/08, a nova nomenclatura passou a ser “Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”, conforme o art. 43 de tal diploma preconiza.

29. Vide art. 146 da Lei n. 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações).

Reproduzimos a seguir trecho do voto do Conselheiro Relator do caso em tela:

Com efeito, como a prestação do serviço de telefonia celular por parte da Recorrente depende, fora de sua área de concessão, da utilização da rede de outras operadoras, **as quantias cobradas de seus clientes – o chamado roaming – são integralmente repassadas àquelas, não configurando receita** para a Recorrente.

Assim, não vislumbro como óbice ao deferimento da pretensão da Recorrente a fundamentação invocada pelo d. julgador de primeira instância no sentido de que o art. 3º, § 2º, III, da Lei n. 9.718/98 dependeria de regulamentação para ser aplicável. **Entendo que o mencionado dispositivo legal tão-somente repetia a regra geral segundo a qual não se pode tributar aquilo que não se amolda perfeitamente ao conceito técnico de receita.**

Desta feita, ingressos transferidos a terceiros (...), como o roaming, não se consubstanciam em receitas, inexistindo o fato gerador da contribuição em tela³⁰.

Há outro julgado semelhante³¹, também sobre valores recebidos a título de *roaming*, por empresa “visitante”, em que se defende que tais valores não poderiam ser tributados.

Ademais, o setor de radiodifusão e agências de publicidade também já foi alvo de decisões sobre este tema, na esfera administrativa federal. Nesses julgamentos, constatou-se que há diferença entre “receita própria” (aquela que é paga à emissora de rádio ou TV como forma de remuneração pela difusão da mensagem) e “receita alheia” (aquela que, embora

30. Segundo Conselho de Contribuintes Federal, 3ª Câmara, Acórdão n. 203-08.793, Processo n. 10166.000888/2001-31, DJ 12.03.2004, Relator Francisco de Albuquerque Silva. (g.n.)

31. Desta vez, a justificativa foi a de que “a base de cálculo da contribuição é a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre a terceiros, como pretendido ‘faturamento bruto’ para, sobre ele, exigir o tributo” (Acórdão CSRF/02-02.223, Processo n. 10166.005507/2008-91, Recurso n. 203-122881, julgado em 24.01.2006).

paga à emissora de rádio ou TV, corresponde ao montante da comissão que deverá ser repassada à agência de publicidade)³², conforme abaixo reproduzido:

COFINS. BASE DE CÁLCULO. VALORES FATURADOS EM NOME PRÓPRIO, REPASSADOS A TERCEIRO COMO COMISSÃO DE AGÊNCIA. DISTINÇÃO ENTRE RECEITAS E ENTRADAS. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO. Os valores faturados em nome próprio por veículo de propaganda e depois repassados, a título de comissão, à agência de publicidade, conforme disposições legais e regulamentares e a praxe do mercado, não são receitas daquele nem integram a base de cálculo da contribuição por ele devida. Distinção necessária entre receita e meras entradas. **Se o legislador, constituinte originário, elegeu como base de cálculo da COFINS signo presuntivo de riqueza, importa em desvalia do próprio constitucional da capacidade contributiva a tributação de valores que não se agregam ao patrimônio do contribuinte, mesmo quando faturados em seu nome, por efetivamente pertencerem a terceiro, a quem posteriormente são repassados.** A interpretação das normas deve se conformar à Constituição Federal³³. (g.n.)

Em face do que se expôs neste ponto sobre a não tributação pelo PIS e pela COFINS dos valores ingressados no patrimônio de pessoa jurídica, mas que constituem receita de terceiros e não desta pessoa jurídica, conclui-se que, não apenas por argumentos de ordem doutrinária, mas também com supedâ-

32. MOREIRA, André Mendes. *Op. cit.*, p. 44.

33. Segundo Conselho de Contribuintes Federal, 2ª Câmara, Acórdão n. 202-14.979, Processo n. 10945.009549/96-32, Recurso n. 105.110, julgado em 12.08.2003. Também foi julgado no mesmo sentido o Acórdão n. 201-73.944 (Segundo Conselho de Contribuintes Federal, 1ª Câmara, Processo n. 10950.002334/99-19, Recurso n. 113.145, julgado em 16.08.2000).

neo na jurisprudência administrativa federal, tal tributação é completamente infundada.

Isto porque, os ingressos contábeis somente constituirão receita tributável quando se destinarem a incorporar o patrimônio da empresa. No caso de a empresa atuar como mera intermediária pela qual transitam os valores de titularidade de outras pessoas jurídicas, não será correto falar em receita auferida e, portanto, não haverá incidência do PIS nem da COFINS.

VIII. Irrelevância da forma de pagamento do reembolso de despesas para fins de não incidência do PIS e da COFINS

Na medida em que os valores ressarcidos pelas empresas estrangeiras às sociedades brasileiras podem ser feitos de diversas maneiras, isto é, adiantamento de caixa, ressarcimento de custos e despesas *a posteriori*, investimento por meio de aumento de capital, crédito em descontos de dívidas entre as empresas, acerto de contas de fornecedores e mercadorias etc., surge a dúvida se, a forma pela qual o reembolso de despesas é feito seria relevante para fins de sua potencial tributação pelo PIS e pela COFINS.

Isto porque, muitas vezes, no “acerto de contas” entre as sociedades estrangeira e nacional, inexistente qualquer remessa efetiva de divisas ao Brasil, isto é, não há fluxo financeiro, mas sim, créditos contabilizados para futuro abatimento no preço de mercadorias e/ou serviços entre as empresas, muito comum nos grupos econômicos.

Inicialmente, cabe apontar que a forma de pagamento não modifica a natureza jurídica substancial do recurso, isto é, a causa da remessa de divisas bem como a causa do crédito para abatimento no preço de mercadorias é precisamente a mesma:

reembolso de custos incorridos com marketing e propaganda, contabilidade, assessoria jurídica etc.

O fato de não haver ingresso de recursos é indício de ausência de receita, como já decidiu o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sobre a não caracterização da receita, quando não há ingresso positivo e efetivo de recursos, senão vejamos:

Como bem exposto pelo parquet de 1º grau, “se não pode computar uma venda cancelada, porque esta efetivamente **não ingressou como faturamento ou receita bruta da empresa**, de forma análoga, não é possível incluir no valor referente à dívida perdoada, **uma vez que sequer chegou a ser efetuada**”.³⁴

Contudo, a falta de ingresso de caixa não é suficiente para descaracterizar o conceito de receita sob a ótica econômica (diminuição de custos enseja, financeira e economicamente, um ganho). Sob a ótica jurídica, o que importa não é a forma de pagamento ou de ressarcimento, mas a natureza jurídica de tais valores, ou seja, a causa de tal ingresso ou creditamento.

Portanto, a única ressalva que deve ser feita no caso de concessão de crédito em vez de remessa de divisas no país relaciona-se ao cumprimento das normas do Banco Central do Brasil (“BACEN”), em relação à vedação existente de “compensação privada de créditos e débitos”³⁵ que, de acor-

34. Apelação em Mandado de Segurança n. 2002.70.00.064862-0/PR. DJU 30.06.04. Des. Fed. Relator Dirceu de Almeida Soares.

35. De acordo com o artigo 1º do Decreto n. 23.258/33 são consideradas operações de câmbio ilegítimas (ou seja, operações caracterizadas como “compensação privada de créditos e débitos”) as realizadas entre bancos, pessoas naturais ou jurídicas, domiciliadas ou estabelecidas no país, com quaisquer entidades do exterior, quando tais operações não transitam pelos bancos

do com o Decreto n. 23.258/33 e Decreto-lei n. 9.025/46, é expressamente vedada pela legislação cambial em vigor.

Todavia, no caso de a sociedade brasileira celebrar contratos de câmbio simbólico sobre tais valores objeto de crédito que não ingressam efetivamente no país, não haveria violação de norma do BACEN.

Assim, ao realizar o fechamento do câmbio simbólico a sociedade no Brasil não só cumpre com as normas cambiais do BACEN, descaracterizando a operação de compensação privada de créditos e débitos, bem como recolhe o IOF incidente sobre tal câmbio³⁶, adimplindo com a obrigação tributária, não havendo qualquer perda de receita fiscal para União Federal neste caso.

Portanto, a forma pela qual o reembolso de custos é realizado, isto é, por meio de concessão de crédito para futuro abatimento ou efetiva remessa de divisas no país produzirá – desde que haja o fechamento do câmbio simbólico por parte da sociedade no Brasil – os mesmos efeitos cambiais e tributários, não sendo relevante a modalidade de tal reembolso, para fins de determinar a incidência de ambas as contribuições.

Isto porque, conforme já mencionamos, somente têm natureza de receita ou para fins de incidência de PIS e COFINS aqueles ingressos que tenham juridicamente reflexo patrimonial de acréscimo de riqueza nova perene, e não transitória.

habilitados a operar em câmbio, mediante prévia autorização da fiscalização bancária a cargo do Banco Central do Brasil.

36. Artigo 11, do Decreto n. 6.306/07.

IX. Contabilidade e direito: intangibilidade para fins de incidência tributária

No que se refere a ótica contábil, segundo HIGUCHI³⁷ a parcela do custo que vai ser reembolsado pelas empresas deve ser escriturada numa conta transitória do Ativo Circulante que será creditada no recebimento do reembolso, não havendo receita para a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Entretanto, é de suma relevância consignarmos que, não é forma pela qual será registrado determinado fato contábil que determinará a natureza jurídica deste, para fins de incidência tributária. A contabilidade retrata a realidade, mas não cria realidades jurídicas novas, desatreladas da substância subjacente.

Como bem retrata MARIZ DE OLIVEIRA, procedimento contábil não pode ensejar efeitos jurídicos. Vejamos as palavras do referido autor:

(...) como tantas vezes já foi apontado nos estudos tributários, seja em doutrina, seja em jurisprudência, a contabilidade nada cria, pois apenas registra, através de métodos científicos e confiáveis e segundo a linguagem das partidas dobradas os fatos tais como se encontram na realidade fenomênica que lhe é externa, composta esta quase sempre por fatos e atos jurídicos, de tal maneira que os registros contábeis não podem ser efetuados em contradição com as disposições jurídicas que regem este ou aquele fato objeto de contabilização³⁸.

Neste ponto, em vista das normas contidas no art. 1º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, segundo a qual a receita bruta

37. HIGUCHI, Hiromi. *Op. cit.*, p. 896.

38. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 001/2001, p. 40.

deve ser entendida independentemente da “classificação contábil adotada”, interpretações mais descuidadas admitem que toda e qualquer prática contábil possa conduzir à receita, por não ser relevante a classificação contábil praticada.

Entretanto, receita e faturamento, para fins de incidência do PIS e da COFINS, são conceitos “jurídico-substanciais e não contábeis”³⁹, de tal sorte que primeiro é preciso ter a natureza de receita ou faturamento para que, depois, a forma de contabilizá-los seja irrelevante.

Destarte, é indiferente, para fins tributários, a forma de contabilizar tais créditos a título de reembolso. Se assim não o fosse, bastaria um lançamento à conta de receita para incidirem as duas contribuições, ou um não lançamento a essa conta para eliminá-las⁴⁰ o que, evidentemente, seria um absurdo jurídico desprovido de qualquer fundamentação.

X. Não tributação por caracterização de exportação de serviços: imunidade

Há, ainda, um terceiro argumento jurídico que embasa a não incidência das referidas contribuições sobre os valores reembolsados à empresa brasileira a título de despesas, que se relaciona diretamente com a própria pretensão do Fisco Federal em tributá-los.

Expliquemos. A Receita Federal do Brasil, ao eventualmente tentar tributar tais valores reembolsados simbolicamente por meio da concessão de crédito à sociedade brasileira,

39. Expressão utilizada por GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 131.

40. Conforme MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Op. cit.*, p. 40.

somente poderá se valer do argumento de que tais créditos constituem “receita” para a empresa residente no Brasil. Isto porque esta é a própria base de cálculo, bem como o aspecto material da hipótese de regra-matriz de incidência, isto é, receita bruta.

Nesse sentido, se tais valores forem considerados como “receita” é porque decorreram de uma das duas operações possíveis: (i) venda de mercadorias; ou (ii) prestação de serviços, pois estas são as duas únicas formas possíveis para sociedade no Brasil receber pagamentos (geração de caixa e, consequentemente, receita).

Assim, o Fisco Federal deverá se valer, como premissa para a tributação pelo PIS e pela COFINS sobre tais créditos, do argumento de que a sociedade brasileira prestou algum tipo de serviço para a sociedade estrangeira, que gerou a contraprestação financeira objeto de tributação.

É bastante comum, nos casos de reembolso de despesas, que o Fisco Federal (para tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) e o Municipal (para tributação pelo ISS) aleguem que o contribuinte prestou serviços de intermediação de negócios, *compliance*, agenciamento comercial ou serviços administrativos de cobrança e pagamento em geral.

Desta forma, ainda que no objeto social da sociedade brasileira não haja previsão da prestação destes serviços ou, ainda, de nenhuma prestação de serviços, a única possibilidade de tributar a receita supostamente gerada por estes valores seria com base no faturamento desses serviços.

No entanto, na medida em que se pressupõe uma prestação de serviços por parte da empresa sediada no Brasil resta claro que o único tomador possível (contratante) de tais ser-

viços será a sociedade estrangeira, que é um não residente, ou seja, que está sediado no exterior.

Portanto, a própria pretensão impositiva de tributar tais receitas cai por terra, visto que, neste caso, estar-se-á diante de uma exportação de serviços, constitucionalmente prevista como imune das contribuições ao PIS e à COFINS, conforme se observa do art. 149, § 2º, I, da CF:

Artigo 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As **contribuições sociais** e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – **não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.**

Como se não bastasse a imunidade concedida por norma constitucional, também a legislação federal reiterou tal imunidade, desta vez intitulado-a como hipótese de não incidência legalmente prevista, conforme se verifica:

Lei 10.833/03

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - (...);

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

Lei 10.637/02

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - (...);

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

Diante de tal exportação de serviços, caracterizada quando um prestador residente no Brasil presta serviços para um residente no exterior, não há qualquer base para cobrança do PIS nem da COFINS, ainda que os argumentos de (i) reembolso de despesas não constituir receita, e (ii) impossibilidade de tributação de receita de terceiros, já expostos, sejam plenamente desconsiderados pelas autoridades fiscais.

Ressalte-se, por fim, que para fazer jus à imunidade e à não incidência legalmente prevista tanto para o PIS como para a COFINS, há o requisito de que tais exportações de serviços impliquem ingresso de divisas no país. Para tanto, faz-se necessário o cumprimento das normas cambiais junto do BACEN, notadamente com o fechamento de câmbio, ainda que simbólico, conforme se observa das decisões abaixo colacionadas:

Processo de Consulta n. 128/08

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXPORTAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.

Não incide a Cofins sobre as receitas decorrentes de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, desde que atendidos os demais requisitos normativos e legais aplicáveis, em especial o contido na seção 2 do capítulo 9 do Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI);

Ainda, é indispensável a comprovação do nexo causal entre o pagamento recebido pela pessoa jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

(...)

Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas decorrentes de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, desde que atendidos os demais requisitos normativos e legais aplicáveis, em especial o contido na seção 2 do capítulo 9 do Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI);

Ainda, é indispensável a comprovação do nexo causal entre o pagamento recebido pela pessoa jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior⁴¹.

XI. Conclusão

Por todo o exposto, entendemos que a contribuição ao PIS e a COFINS não incidem sobre os valores reembolsados por sociedade estrangeira à sociedade no Brasil, a título de reembolso de custos e despesas, não importando a forma pela qual tal reembolso seja, financeiramente, efetuado.

Neste sentido, entendemos que:

- (i) O reembolso de custos e despesas, seja feito por crédito contábil para futuro acerto de contas, seja feito por fluxo de caixa representando ingresso de divisas no país, não constitui juridicamente “receita”, que é a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Isto porque, juridicamente, “receita” deve ser um acréscimo de riqueza nova ao patrimônio da sociedade, e não um ressarcimento

41. Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 9ª Região Fiscal. Publicado em 04.06.2008.

ou recuperação de custos incorridos, verdadeira recomposição patrimonial.

- (ii) Ainda que a Receita Federal do Brasil adotasse o entendimento de que o crédito contábil para futuro encontro de contas, ou mesmo o ingresso de divisas, fossem considerados contabilmente como “receita”, haja vista que economicamente houve uma “redução de um gasto futuro” em virtude do reembolso pela sociedade não residente, essa suposta “receita” contábil não se adéqua ao conceito jurídico de receita, uma vez que a contabilidade não cria realidades jurídicas.
- (iii) Em terceiro lugar, ainda que se fosse alegado que tal crédito ou entrada financeira não possui a natureza jurídica de reembolso de despesas, restaria demonstrado que tais valores emergiram de um custo com terceiros, isto é, com os prestadores de serviços de marketing, contabilidade e assessoria legal. Desta forma, visto que as receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS são somente aquelas de titularidade da pessoa jurídica que as aufere, não podem ser tributados os ingressos de valores que serão repassados a terceiros (“receita de terceiros”), pois somente transitam pela contabilidade da pessoa jurídica por questões comerciais e de praticidade, incorridos pela empresa brasileira em nome da empresa estrangeira.
- (iv) Em outras palavras, tais valores têm natureza jurídica de receita apenas para os terceiros (prestadores), ao passo que para a empresa intermediária, sociedade no Brasil, possuem natureza jurídica de reembolso de custos e despesas *lato sensu* ou indiretos, jamais de receita.

- (v) Ademais, em quarto lugar, se tais créditos ou recursos reembolsados fossem entendidos como receita, pressupor-se-ia a ocorrência de venda de mercadoria ou prestação de serviços que originasse tal receita para a empresa no Brasil. Neste caso, apenas restaria possível a alegação de que a empresa brasileira prestou serviços de marketing, administrativos de cobrança e *compliance*, para o tomador residente no exterior.
- (vi) Todavia, quando há prestação de serviços por empresas brasileiras para beneficiários e tomadores sediados no exterior, a Constituição Federal prevê a imunidade das contribuições que incidem sobre a receita, ou seja, o PIS e a COFINS. Ademais, as próprias Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03 também estipulam a “não-incidência” (*sic*) de tais contribuições nestes casos, bastando apenas o fechamento do contrato de câmbio simbólico (inclusive recolhendo o IOF incidente em tal operação), que a sociedade brasileira deverá fazer junto do BACEN.

Portanto, entendemos que os valores objeto de reembolso de custos e despesas, internacionalmente remetidos de sociedade no exterior para sociedade residente no Brasil não estão sujeitos à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo juridicamente infundada tal exigência, que violaria normas constitucionais e legais.

PARTICIPAÇÃO NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA: REPENSANDO A TITULARIDADE DAS RECEITAS PÚBLICAS DOS ENTES ARRECADADORES E RECEPTORES. UMA ANÁLISE À LUZ DO RE 572.762/SC

Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho

Introdução

O presente texto pretende analisar a repartição de receitas do produto da arrecadação e o modo como ela se estrutura. O objetivo é observar como se estabelece a divisão de recursos públicos entre os entes federados no Brasil e, especialmente, a questão da titularidade dos referidos recursos.

A materialização dos benefícios de uma descentralização fiscal depende de como distintos processos de descentralização de encargos públicos buscam atribuir aos entes subnacionais recursos condizentes com suas responsabilidades. A situação ideal é aquela em que as responsabilidades atribuídas a governos locais possam ser inteiramente financiadas com recursos extraídos da própria comunidade, mediante a cobrança de impostos e de taxas pela prestação de serviços.

No mundo real, entretanto, essa situação é muito difícil de ser encontrada em face das disparidades com respeito à distribuição espacial da produção e da renda, que determinam o potencial de financiamento da comunidade. Na contramão dos estudos que demonstram a necessidade de descentralização dos encargos, há razões históricas e

técnico-teóricas para que a arrecadação tributária não seja igualmente descentralizada.

Impostos sobre atividade econômica, profissões, propriedade imobiliária e terras são atribuídos em geral a governos locais e intermediários. Os impostos sobre veículos são, universalmente, atributos dos governos intermediários. Além de uma atribuição relativamente uniforme, esses impostos respondem por uma parcela pequena, que dificilmente chega a 10% dos recursos totais do país.

O que afeta efetivamente a apropriação vertical inicial de recursos é a atribuição dos impostos nucleares, aqueles que compõem 90% da carga tributária: renda, produção e vendas/IVA. Há uma tendência para que esses impostos sejam atribuídos a níveis de governos superiores.

Segundo Marcos Mendes¹, os estudiosos que procuram responder à questão “quem tributa o quê” estabelecem seis critérios para avaliar se um tributo é adequado à cobrança local: i) facilidade de se exportar o tributo; ii) mobilidade da base tributária; iii) economia de escala na administração do tributo; iv) não induzir alocação ineficiente de recursos; v) associar tributos pagos aos benefícios recebidos providos pelo governo local e vi) viabilidade da cobrança do tributo.

A fim de se analisar a adequação à cobrança local dos principais tributos que incidem sobre as bases clássicas da tributação, é importante, com base na teoria normativa do federalismo fiscal², fazer algumas observações.

1. MENDES, Marcos. Federalismo fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público no Brasil*. São Paulo: Elsevier, 2004, p. 430-432.

2. Do ponto de vista econômico, é possível analisar a tributação sob duas perspectivas. A primeira considera quem efetivamente cobra determinado tributo ou presta determinado serviço

Em relação ao IVA (ICMS e IPI, no Brasil), o primeiro problema de se ter um imposto desse tipo cobrado no nível subnacional é que ele pode viabilizar a exportação de tributos. Se for cobrado na origem, o indivíduo que consumir o bem no Estado B estará financiando o governo do Estado A, onde a mercadoria foi produzida. A tributação no destino, para ser administrada de forma descentralizada, requer controles alfandegários e rastreamento de transações comerciais entre comunidades. Por isso a literatura não recomenda o uso de impostos IVA nos governos subnacionais.

No que tange ao imposto sobre vendas a varejo, como as vendas são de pequeno valor, se instituídas alíquotas suficientemente baixas, o consumidor não tem estímulo econômico para ir a cidades vizinhas, não havendo exportação de tributos. O problema do imposto sobre a venda a varejo reside no quesito viabilidade administrativa, pois sua cobrança exige uma grande quantidade de fiscais que terão que percorrer os inúmeros estabelecimentos comerciais fiscalizando vendas de baixo valor.

Quanto ao imposto de renda, há várias barreiras à competência dos entes subnacionais. O primeiro obstáculo é a mobilidade. Se dois Municípios impõem impostos sobre a renda de seus residentes e um cobra uma alíquota mais alta que outro, haverá uma indução à migração das pessoas para a cidade que cobra menos imposto, criando-se ambiente propício a uma guerra fiscal desen-

(“teoria positiva” do federalismo fiscal). A segunda considera quem deveria cobrar determinado tributo ou prestar determinado serviço para que sua prestação atingisse maior nível de excelência (“teoria normativa” do federalismo fiscal). Cf. RUBINSTEIN, Flávio, *A repartição de competências tributárias no Brasil sob a ótica da teoria do federalismo fiscal*. In: VASCONCELLOS, Roberto França de. *Direito Tributário: Política Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 193 e 194.

freada.³ Além disso, há o problema das economias de escala na administração da arrecadação e fiscalização. Considerando que indivíduos e empresas podem auferir rendimentos em diferentes Municípios ou Estados, dificilmente uma comunidade conseguiria obter informações globais sobre o montante global a ser tributado, dando margem à sonegação e baixa eficiência tributária.

Restariam aos entes subnacionais, além das taxas, os impostos sobre extração de recursos minerais, sobre a propriedade. Ocorre que a ampliação das receitas próprias de governos locais por meio dessas fontes esbarra em várias limitações. De um lado, a natureza dos impostos usualmente atribuídos à competência desses governos – como o imposto sobre a propriedade imobiliária – não apresenta grande capacidade de geração de receita, além de sua base concentrar-se em poucas localidades. Do mesmo modo, o recurso à cobrança de taxas por serviços prestados esbarra na concentração da renda e no baixo poder aquisitivo da maioria dos usuários.

O que se conclui, portanto, é que poucos são os tributos que se prestam à cobrança local. Na prática isso significa que os governos locais não são capazes de obter receitas suficientes para prover os bens públicos sob sua responsabilidade.

Uma das alternativas seria partilhar com o governo estadual ou o governo nacional tributos de base mais ampla, como os cobrados sobre a renda ou o consumo, mediante o princípio da derivação (o governo local fica com uma parte do imposto cobrado na sua jurisdição). Aqui, contudo, há um desafio paradoxal: deixando com a União a tarefa de arrecadar, evitam-se os

3. O mesmo raciocínio de imposto de renda também vale para tributos sobre o lucro das empresas ou sobre a sua folha de pagamento.

inconvenientes que podem ser gerados com a transferência de impostos sobre renda e consumo para entes locais ou regionais. Por outro lado, os Municípios e os Estados dependem fortemente das receitas obtidas por essa via, já que não têm competência para tributos com grande potencial arrecadatório. No caso dos Municípios, o grau de dependência é ainda maior, considerando que não possuem impostos de grande expressão econômica, como o ICMS, no caso dos Estados.

Afinal, na participação dos recursos do que cabe aos Municípios, os recursos são realmente da União? A União pode conceder exoneração fiscal independentemente de assegurar a parcela que seria devida aos Municípios? No mesmo sentido, os Estados têm que ressaltar as parcelas dos Municípios nas renúncias fiscais que concedem? A mesma regra se aplica no caso de participação indireta (FPE e FPM)?

1. Repartição do produto da arrecadação na Constituição de 88

A Constituição Federal de 1988 combina a distribuição de competências e repartição do produto da arrecadação como forma de assegurar a autonomia financeira dos entes regionais e locais. No Brasil, a repartição do produto da arrecadação tributária se estrutura sempre “de cima para baixo”. Ou seja, da União para os Estados, da União para os Municípios e dos Estados para os Municípios⁴.

4. A cooperação vertical se dá entre unidades federadas de nível diverso. Pode ocorrer de baixo para cima ou de cima para baixo (ex.: FPE e FPM). Exemplo de cooperação de baixo para cima pode ser encontrado na Alemanha, nos impostos sobre atividades produtivas, em que o ente subnacional é responsável pela arrecadação e repassa esse produto para o ente nacional. Interessan-

O sistema de repartição de receitas tributárias abrange os principais impostos federais, exceto os impostos aduaneiros e o imposto sobre grandes fortunas, a contribuição a que se refere o art. 177, § 4º e as demais contribuições sociais, que ficam de fora do rateio constitucional⁵.

Em relação aos Estados, há participação direta de 100% da arrecadação do IR-fonte (art. 159, I, “a”), de 30% do IOF-ouro (art. 153, § 5º, I), de 29% da CIDE-combustíveis (art. 159, III) e de 20% na arrecadação de tributos devidos em razão da competência residual da União (art. 157, II). Há ainda formas de participação indireta, quais sejam: a) de 21,5% da arrecadação do IR, por meio do Fundo de Participação dos Estados – FPE (art. 159, I, “a”); b) de 10% do IPI-exportação, por meio do FIEExp (art. 159, II); c) de 21,5% do IPI, por meio do FPE (art. 159, I, “a”)

Os Municípios também recebem recursos decorrentes de impostos federais. Há participação direta de 100% da arrecadação do IR-fonte, de 50% da arrecadação do ITR (art. 158, II), de 100% do ITR na condição de optante (art. 158, II c/c 153, § 4º, III) e de 70% do IOF-ouro (art. 153, § 5º, II). Quanto às formas de participação indireta, há: a) 23,5% da arrecadação do IR, por meio do Fundo de Participação dos Municípios – FPM (art. 159, I, “b” e “d”) e b) 23,5% do IPI, também por meio do FPM (art. 159, I, “b” e “d”).

te registrar que no Brasil já houve cooperação de baixo para cima: primeiramente na Constituição de 1891, na medida em que o imposto de importação era estadual e o produto da arrecadação era repassado ao ente nacional, e, posteriormente, na Constituição de 1934, quando havia 30% de repasse da competência residual dos Estados.

5. A União criou recursos tributários não compartilháveis (uma fraudulenta vinculação federal às avessas, e às expensas dos entes federados) e a desvinculação das receitas da União (DRU).

Além das cotas referentes aos impostos federais, os Municípios também têm direito à parcela da arrecadação de dois impostos estaduais, o IPVA e o ICMS. Sobre a arrecadação do IPVA, os Municípios têm direito a 50% do tributo arrecadado com veículos licenciados em seu território. Já o ICMS, a Constituição Federal destina aos Municípios 25% do produto da arrecadação, distribuídos da seguinte forma: (I) três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios, e (II) até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

2. Participação no produto da arrecadação tributária x transferências

Conforme se pode observar das referências acima realizadas, as principais partilhas de recursos tributários estão previstas nos arts. 157 a 159 da Constituição da República: i) participação na arrecadação do IR Fonte; ii) participação dos Municípios no ITR; iii) participação dos Municípios no IPVA; iv) participação dos Municípios no ICMS; e v) FPE, FPM e demais fundos constitucionais.

É corrente na doutrina brasileira chamar de transferências obrigatórias constitucionais as partilhas (diretas e indiretas) previstas nos artigos 157 a 159, da Constituição Federal. Seriam espécies do gênero transferência intergovernamental, que incluiria ainda as transferências legais e as voluntárias.

Quanto a esse ponto, ousamos divergir. Apesar de a doutrina incluir as partilhas entre as formas de transferên-

cia intergovernamental, o regime jurídico delas é distinto do regime jurídico aplicável às demais formas de transferência de recursos entre entes públicos. Preferimos dar o nome de “participação” a tais situações, em lugar de transferência. É o que tentaremos demonstrar.

2.1. Transferências

A Constituição da República, diante do caráter federativo do Estado brasileiro, atribui competência tributária aos três entes federados. No entanto, diante da maior arrecadação da União, é imperioso que haja transferências de parte de alguns tributos aos entes menores.

Quanto aos sujeitos, as transferências podem ser: i) intergovernamentais (entre distintos entes federados)⁶; ii) intragovernamentais (dentro do mesmo ente federado); e iii) extragovernamentais (para particulares).

Quanto ao instrumento formal, as bases das transferências podem ser definidas *ad-hoc* ou serem objeto de um dispositivo legal⁷ (constitucional ou não). Neste caso, podem ser formadas mediante a partilha de receitas ou a constituição de fundos

6. A nosso ver, tecnicamente, as expressões “intragovernamental”, “intergovernamental” e “extragovernamental” não são as mais apropriadas. “Intergovernamental”, por exemplo, significa “entre governos”, quando sabemos que na realidade a transferência é entre entes federados. Na realidade, a forma de governo da nossa Federação é republicana e o sistema de governo, presidencialista. A Federação é composta por entes (e não governos), quais sejam: a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

7. Registre-se aqui nossa ressalva quanto à classificação da doutrina entre transferências voluntárias e obrigatórias, na medida em que inclui as transferências legais entre as obrigatórias. Pode haver hipóteses em que a lei apenas autoriza ou disciplina condições para a realização de transferências, não significando que as transferências veiculadas em lei são necessariamente obrigatórias. Em outras palavras, o fato de haver lei não é sinônimo de obrigatoriedade. A nosso ver, o critério legal se enquadra melhor na classificação quanto à forma.

próprios. São exemplos de transferências legais a prevista na Lei Kandir (Lei Complementar n. 87/96) e o FUNDEB (Lei n. 9.496/96). A repartição entre os beneficiários pode obedecer a uma fórmula específica, que ajusta automaticamente o montante atribuído a cada um, ou seguir um procedimento *ad-hoc*.

A literatura e a prática internacional dividem as transferências em dois grandes grupos com respeito ao uso dos recursos: livres e condicionadas⁸.

Ambas apresentam grande variação com respeito à definição de suas bases, espécies conhecidas, critérios de apropriação, etc. Mas o que realmente as diferencia é o grau de autonomia na aplicação dos recursos. As transferências livres ou *block grants* apresentam maior grau de autonomia, pois, não sendo vinculadas a nenhum uso específico podem ser utilizadas pelo governo receptor da maneira que melhor lhes aprouver.

Já as transferências condicionadas facultam menor autonomia aos governos receptores no que diz respeito à sua utilização. A variedade de modalidades que se enquadram na categoria de transferências condicionadas (*categorical grants*) é maior que no caso das livres. Elas incluem as *matching grants* (com contrapartida), as *matching closed-ended grants* (com contrapartida, mas limitada) e as *non-matching grants* (sem contrapartida)⁹. Todas elas constituem uma intervenção do governo central em decisões de gasto local, embora em graus distintos.

8. SHAH, Anwar. *Theory and Practice of Intergovernmental Transfers*. Washington: World Bank, 1994, p. 1-16 e TER-MINASSIAN, T. Intergovernmental fiscal relations in a macroeconomic perspective: an overview. In: *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 1-13.

9. TER-MINASSIAN, T. Intergovernmental fiscal relations in a macroeconomic perspective: an overview. In: *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997, p.1-13.

As *matching grants* podem ser vistas como um subsídio no custo do serviço público a ser prestado. Elas induzem a aplicação de recursos locais em setores escolhidos pelo governo central, mas dão aos governos receptores poder de decisão sobre os montantes a serem aplicados. Assim, se o governo federal estipula, por exemplo, que dará ao governo subnacional um dólar para cada dólar gasto por este com saúde, o custo dos serviços de saúde, como percebido pelo governo subnacional, é de 50% do custo real. Esse tipo de transferência é extensivamente utilizado para que as externalidades oriundas de algum bem ou serviço público sejam internalizadas pelo governo provedor.

Se forem do tipo *open ended* ou ilimitadas, as *matching grants* geram um risco fiscal para o governo federal, pois este não pode prever com exatidão os montantes que deverá despende para complementar os gastos locais. Isso não ocorre com as *matching closed-ended grants*, que são semelhantes às *matching open ended grants*, porém diferem destas porque estabelecem um aporte máximo de recursos a ser transferidos pelo governo central em cada caso. Assim, governos subnacionais que gostariam de expandir os gastos na referida função além do limite estabelecido não podem fazê-lo.

Já os *non-matching grants* não concedem escolha aos beneficiários, sendo estes obrigados a utilizar os recursos nas funções previamente definidas, com o que fica estabelecida a primazia de preferências definidas pelo governo central em relação às locais. É possível que os governos locais tenham alguma liberdade para decidir sobre a maneira de distribuir os recursos no interior do setor beneficiado, o que daria algum espaço para acomodar as preferências locais.

Podemos elencar alguns objetivos das transferências: i) correção de problemas relacionados a externalidades; ii) correção do desequilíbrio (fiscal) vertical; iii) garantia de um padrão mínimo para o fornecimento de bens ou serviços; e iv) equalização fiscal entre entes federados (redistribuição de recursos). O foco das transferências é a EQUIDADE inter-regional e intrarregional.

2.2. Participação no produto da arrecadação: uma análise à luz do RE 572.762/SC

Segundo a forma de distribuição dos recursos tributários de um ente para outro, a participação pode ser: direta e indireta. Na participação direta, determinada parcela de um tributo arrecadado por uma unidade federativa deve ser transferida a outra (ex.: art. 158, III, da CF/88). Na participação indireta ou por fundos, parcelas de um ou mais tributos são destinadas à formação de fundos, os quais serão distribuídos aos seus beneficiários segundo critérios pré-estabelecidos (ex.: FPE e FPM).

O ponto nuclear da distinção entre as formas de “participação” na arrecadação tributária e as transferências inter-governamentais é que na participação os recursos percebidos pelos entes receptores classificam-se como *recursos próprios*. Vejamos. Quando a União repassa recursos aos Fundos de Participação, está entregando recursos que não lhe pertencem. E essa é a principal razão para se afirmar que, nessa hipótese, não há transferência. Poderíamos afirmar que a União tem a posse dos recursos, mas não a propriedade, que já são, desde o início, dos Estados ou dos Municípios. Não é por outro motivo que a Constituição utiliza os termos *pertencem* e *entregará* nos artigos que tratam da matéria: “Art. 157. *Pertencem* aos

Estados e ao Distrito Federal [...]”; “Art. 158. *Pertencem* aos Municípios [...]” e “Art. 159. A União *entregará* [...]”.

Nas transferências intergovernamentais, legais ou voluntárias, num primeiro instante, os recursos pertencem ao ente transferidor, que tem sobre eles poder de disposição; no segundo momento, passam a pertencer ao ente receptor, que sobre elas adquire titularidade e, pois, disposição. E justamente só pode haver transferência do primeiro ente para o segundo porque há poder de disposição sobre os recursos.

Quando se trata dos casos em que a Constituição estabelece participação sobre o produto da arrecadação de imposto de outro ente, a hipótese é distinta. Régis de Oliveira¹⁰ observa:

No entanto, diante da meio arrecadação da União e dos Estados, determina o texto da lei maior que haja transferência de parte de alguns tributos aos entes menores. Tais transferências tributárias são obrigatórias e compulsórias, descabendo a qualquer deles impedir ou evitar o repasse. A eles não pertence o tributo, mas àquele que dele titular, cabendo apenas ao que arrecada tal tarefa. Não se torna titular do tributo pelo fato de arrecadá-lo, exercendo mera atividade material.

Do ponto de vista contábil, apesar de também serem contabilizadas em nível federal, para fins de registro, as receitas de que tratam aos artigos 157, 158 e 159 ingressam nas finanças de seus receptores como receitas próprias. Tais numerários entram na contabilidade do ente arrecadador apenas a título de “ingressos” ou simples “entradas”, não sendo receitas dele. Como alerta

10. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 40. Importante ressaltar que, apesar da referência, o autor não trata da diferença entre “participação” e “transferência”.

Régis de Oliveira¹¹, receita pública é “*entrada definitiva de dinheiro e bens nos cofres públicos*”. Ora, aqui não há entrada definitiva de receita! Desse modo, quando “transitam” pelas contas do ente que efetua o repasse, esses recursos não representam tecnicamente uma “receita”, não podendo ter como contrapartida despesas nem interferir no equilíbrio orçamentário.

Firmadas as premissas jurídicas, e agora tomando como base a perspectiva econômica, é importante não esquecer que o mecanismo de participação da arrecadação tributária é meio de se garantir a autonomia financeira dos entes federados.

Sabe-se que para que se possa permitir o planejamento por parte dos governos descentralizados, deve haver o mínimo de previsibilidade nas transferências (incluindo aqui as *participações*) oriundas do governo central. Conforme já mencionado no tópico anterior, a eficiência varia conforme as garantias que regulam as transferências e a previsibilidade dos repasses de recursos. Maior garantia existe quando as transferências obedecem a fórmulas perfeitamente conhecidas e de fácil aplicação e menor quando as regras forem fluidas ou inexistentes. Por seu turno, a previsibilidade é grande quando os repasses são automáticos, e pequena, quando eles estão sujeitos a controles por parte do governo nacional. Assim, para um mesmo grau de autonomia, a eficiência cresce quando a garantia e a previsibilidade forem grandes e cai quando forem pequenas.

No entanto, mesmo quando transferências são automáticas e fixadas na Constituição (na terminologia aqui adotada, são as *participações*), a autonomia dos entes subnacionais e a eficiência da prestação dos seus encargos públicos têm sofrido grandes trau-

11. Idem, p. 103.

mas quando do exercício de política fiscal pelo ente nacional, pois parte do valor que seria devido aos entes menores é sacrificada em prol da política fiscal dos entes maiores. Em razão disso, a excessiva dependência dos entes subnacionais em relação à União combinada com a incerteza do recebimento dos recursos previstos resulta no verdadeiro caos do federalismo brasileiro. Basta apenas lembrar os noticiários dos últimos meses para verificar como os Municípios foram afetados pela redução do IPI para eletrônicos e veículos automotores. Isso porque, como não têm recursos tributários próprios, dependem do repasse do governo federal, seja por meio do FPM ou de suas respectivas quotas-partes da partilha direta da arrecadação tributária. Tal perfil de financiamento gera uma instabilidade nos processos orçamentários dos governos subnacionais, que ficam sem parâmetros para estimar a evolução dos recursos que receberão.

Dentre desse contexto, poderiam surgir duas justas indagações: i) observando-se a repercussão econômica das transferências e das participações, não haveria grandes diferenças, uma vez que em ambos os casos os entes menores dependem excessivamente do caráter cooperativo do ente maior. Em ambas as hipóteses, há receitas que estavam com o ente central e, em seguida, são entregues, com ou sem a intermediação de um fundo, aos entes regionais ou locais. A participação não passaria de uma “forma” ou uma “espécie” de transferência, ambas produzindo resultados econômicos muito parecidos; ii) diante da ineficiência econômica das participações, ressurgiriam as defesas da ampliação da base tributária dos entes subnacionais.

Enfrentando-se a segunda indagação, conforme demonstrado no tópico referente à distribuição de competências tribu-

tárias, ficou demonstrada a inviabilidade econômica da alocação de outros tributos na cesta tributária dos entes menores.

Quando já não parecia haver solução para nosso federalismo sem uma ampla reforma financeira, questão de enorme relevância e que está totalmente atrelada ao tema aqui exposto, foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, acenando para uma possível solução jurídica da crise que assola nosso federalismo fiscal. Trata-se do RE 572.762/SC, em que foi decidido que a concessão de incentivo fiscal não é argumento para um Estado deixar de repassar aos Municípios valores correspondentes ao ICMS. A decisão é do Supremo Tribunal Federal, que manteve, por unanimidade, entendimento do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que reconhecia que a concessão de incentivos fiscais pelo Estado não pode afetar o repasse do ICMS constitucionalmente assegurado aos Municípios, sob pena de violar a autonomia financeira do Município, “porquanto não pode agir com independência aquele que não possui recursos próprios”. Segundo os votos dos Ministros, o Estado, ao reter a parcela pertencente aos Municípios, interferiu indevidamente no sistema constitucional de repartição de rendas.

Trata-se de um pronunciamento que o tribunal fez em matéria técnica de distribuição de receita, mas que enfatiza a importância da autonomia municipal naquilo que ela tem de substancial, que é a autonomia financeira a partir dessa rede concebida pelo texto constitucional.

Dito de outro modo, na esteira dos votos prolatados nesse acórdão, os Estados têm que ressaltar as parcelas dos Municípios nas renúncias fiscais que concedem. Seguindo essa linha de raciocínio, a mesma regra se aplicaria no caso de participação ou transferência indireta por meios dos FPE e FPM.

Portanto, caso esse posicionamento jurídico venha a ser confirmado e pacificado, podemos afirmar que os recursos oriundos da partilha da arrecadação tributária são recursos próprios e originários dos entes subnacionais, não sujeitos a qualquer ressalva por parte do ente arrecadador.

Isto não significa que estejamos diante de uma espécie de “competência tributária concorrente”, mas somente que o agente arrecadador, no exercício de sua política fiscal, é obrigado a compensar o ente menor, com base nas estimativas de exoneração fiscal exigidas pela lei de responsabilidade fiscal. A decisão do Supremo apenas ratifica nosso posicionamento aqui exposto, no sentido de que participações (diretas ou por meio de fundos) possuem regime jurídico diverso das demais transferências. O foco das participações é a AUTONOMIA, ao passo que o foco das transferências é a EQUIDADE.

Dito isso, ousamos afirmar que as receitas das participações podem substituir, no nível estadual e municipal, as receitas de alguns tributos, como o ICMS e o ISS, por exemplo. Garantido o repasse, não há que se questionar a autonomia. As transferências, como já ressaltado, fariam o papel equalizador.

Conclusão

Ousamos concluir que os recursos oriundos da partilha são recursos próprios e originários dos entes subnacionais receptores, não sujeitos a qualquer ressalva – tais como as políticas de exoneração tributária – por parte do ente arrecadador. Isto não significa que estejamos diante de uma espécie de “competência tributária concorrente”, mas somente que o agente arrecada-

dor, no exercício de sua política fiscal, é obrigado a compensar o ente menor, com base nas estimativas de exoneração fiscal exigidas pela lei de responsabilidade fiscal. Enfim, dentro de nossa visão, a participação na arrecadação tributária é meio essencial à garantia da AUTONOMIA dos entes menores. No que tange às transferências, o foco é a EQUIDADE.

Concentrando a arrecadação no ente federativo central, evitam-se as distorções econômicas que o exercício de competências tributárias sobre renda e consumo poderia gerar, estando nas mãos de entes regionais ou locais. Distribuindo-se os recursos com os demais entes por meio das participações e utilizando as transferências para a redução das desigualdades inter-regionais, permite-se a equalização fiscal e a descentralização de recursos.

Construída e solidificada essa argumentação, haverá margem para o mito da autonomia tributária abandonar os ambientes de negociação de reforma fiscal, podendo o ICMS e o ISS ser realocados na competência do ente nacional, bem como permitindo ser finalmente vislumbrado o fim da guerra fiscal entre os entes subnacionais. A constatação de que há outras formas de se resguardar a autonomia municipal desmistifica a assertiva de que a discriminação de competências tributárias seja um requisito indispensável do Estado federal.

PARECER

**INCORPORAÇÃO DE EMPRESA COM EXTINÇÃO
DA INCORPORADA – POSSIBILIDADE DE
APROVEITAMENTO DO PREJUÍZO ALÉM DE 30%
NA INCORPORADA, EM HAVENDO LUCRO –
INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 15 DA LEI N. 9.065/95,
À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DO CTN E
DO ARTIGO 227 DA LEI N. 6.404/76**

CONSULTA

Formula-me, o eminente advogado José Mauro Marques, a seguinte consulta:

“Submeto ao eminente jurista a questão abaixo enunciada, sobre a qual pretendo obter parecer, para sustentar razões de novo exame ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em Brasília.

I. FATOS

1. A empresa, veio a ser incorporada à sociedade, conforme deliberado por assembléia geral de sócios ocorrida em 30/04/2004, e publicada em D.O.U. em 22/11/2004, que também consolidou os seus Estatutos.

2. Portanto, a sociedade tornou-se a sucessora da empresa, por força do art. 227, da Lei n. 6.404/76.

3. A empresa (empresa/incorporada), tinha como seu objetivo social a exploração agrícola. Mantinha em seu ativo uma

fazenda – composta de terra nua, plantação de laranja, benfeitorias e criação/engorda de gado. Estava submetida ao regime fiscal tributada pelo lucro real.

4. Durante vários anos consecutivos registrou prejuízos apurados regularmente em seus balanços e escriturados no LALUR;

5. Por não conseguir reverter sua situação operacional decidiu vender a fazenda, cuja terra nua estava com valor contabilizado histórico, ou seja, muito abaixo do valor de mercado;

6. Vendida a fazenda, perdeu sua base operacional;

7. Os acionistas resolveram encerrar as atividades da empresa e propuseram e justificaram a sua incorporação pela sociedade (incorporadora);

8. Na oportunidade, foi elaborado o laudo de avaliação que apurou o patrimônio líquido a ser incorporado;

9. Efetuou o balanço de encerramento e o apresentou à Receita Federal, nos termos da legislação;

10. A Receita glosou a compensação dos prejuízos acumulados pela incorporada, com fundamento nos artigos 247, 250 inciso III, 251 caput e parágrafo único, e 510 do decreto 3000 (regulamento do imposto de renda), lavrando um auto de infração, acrescentando o principal de multa e juros;

11. Por decorrência, com base no artigo 2º caput e parágrafos da lei 7689/1988, artigo 58 da lei 8981/95 artigo 16 da lei 9065/95 e artigo 37 da lei 10637/02, lavrou também auto de infração para recolhimento da CSLL, acrescido de multa e juros;

12. Os autos de infração foram lavrados em nome da incorporada. Porém, a cobrança está sendo efetuada, da incorporadora como sua sucessora;

13. Foi apresentada pela autuada defesa contra o auto de infração (cópia anexa) ;

14. O processo tomou o número 1915.004563/2008-61 e foi julgado pela 3ª Turma da DRJ/SPOI que proferiu o acórdão de n. 16-21. 219 (cópia inclusa) .

15. Razões da defesa

A incorporada (autuada) fundou-se, em resumo, nas seguintes razões, para amortizar o seu prejuízo fiscal, por ocasião do balanço de encerramento:

- (i) – A limitação percentual (30%) para amortização de prejuízos de exercícios anteriores, pressupõe a continuidade operacional com a consegüente obtenção de lucros;
- (ii) – O CTN define o conceito de renda (art. 43-I);
- (iii) – A lei não veda expressamente a amortização integral dos prejuízos acumulados, quando do encerramento de atividade;
- (iv) – A lei fixa a responsabilidade do sucessor no caso de créditos tributários já constituídos no ato da sucessão (art. 132 do CTN);
- (v) – o princípio da equidade e isonomia, uma vez que, se prevalecer a tese fiscal, o contribuinte sofrerá um confisco na sua renda, limitado pelo prejuízo não compensável no caso de extinção de atividades;
- (vi) – as decisões do Conselho de Contribuintes na época decidiam pela permissividade da amortização integral no caso de incorporação;
- (vii) – a doutrina e a jurisprudência constituem no direito pátrio elementos básicos para as decisões;

(viii) – a modificação de orientação acarreta a insegurança jurídica;

16. Os pontos básicos da defesa se acham no Recurso, cuja cópia também está em poder do eminente Mestre.

17. Ao alinhar os pontos do Recurso, pretendendo a reforma da decisão de primeira instância, ocorreu-me socorrer-me de parecer, permitindo-me colocar em relevo os quesitos seguintes:

- a) A empresa autuada, sociedade, não efetuou compensação alguma de prejuízo nos exercícios mencionados pela Receita, prejuízos estes experimentados pela empresa incorporada.
- b) A empresa incorporada, empresa, compensou prejuízos fiscais no exercício fiscal de 2003/2004, e não observou o limite de 30% (trinta por cento).

Indaga-se:

- i) Em virtude de tal limitação, e considerando o disposto no art. 227, da Lei n. 6.404/76, isto é, a extinção da empresa por sua absorção na incorporadora, a legislação brasileira veta o procedimento observado pela empresa incorporada?
- ii) A imposição fiscal teve como base transgressão do artigo 15 da Lei n. 9.065/95.

Indaga-se:

Como teria ocorrido a violação de tal dispositivo, se a empresa **incorporadora** não compensou os indigitados prejuízos? Nesse passo, a empresa incorporadora não carrega para si direitos e obrigações, conforme o art. 227, da Lei n. 6.404/76?

- iii) Extinguindo-se a empresa pela incorporação, **suas demonstrações financeiras de encerramento, antes da operação**, terão de abrigar a ‘trava’ de

30% (trinta por cento), prevista nos artigos 42, da Lei n. 8.981/95, e 15 da Lei n. 9.065/95?

- iv) Na hipótese positiva, como entende o Fisco, o saldo não compensado do prejuízo fiscal apurado fica inaproveitável, e isso configura perda de patrimônio.

Indaga-se:

O princípio constitucional da vedação ao confisco (art. 150, IV, CF) pode ser invocado em abono do aproveitamento total do aludido prejuízo?

Também pode no mesmo sentido, invocar-se agressão ao direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF)?

- v) No contexto em discussão, não se pode deixar de invocar o conceito de renda ou proventos.

Indaga-se:

Face ao entendimento do Fisco, milita em favor da empresa autuada o disposto no art. 44, do CTN (conceito de renda)?

- vi) Como compatibilizar o disposto no art. 44, do CTN, com a restrição contida no art. 15, da Lei n. 9.065/95?
- vii) O ordenamento jurídico pátrio não contempla a situação aqui tratada (compensação integral do prejuízo fiscal por empresa incorporada antes da operação de incorporação, segundo pude constatar, salvo engano).

Indaga-se:

Nessa hipótese, poderia o Fisco utilizar o princípio da legalidade para justificar a autuação?

Como se orienta a jurisprudência administrativa e judicial sobre a matéria?

Acredito que o Eminent Jurista, bem avaliando as premissas acima elencadas, concluirá pelo correto proceder da autuada,

frente às circunstâncias especiais, que ensejaram o aproveitamento do prejuízo fiscal, em operação que se baseou em jurisprudência majoritária do antigo Conselho de Contribuintes.”

RESPOSTA

Algumas breves considerações fazem-se necessárias antes de responder às questões formuladas pelo eminente advogado consulente.

Mister se faz mostrar que as perguntas mencionadas centram-se, de rigor, em uma única questão: a de se saber se na extinção de uma empresa – assim determina a lei comercial, artigo 227, § 3º da Lei das S/As, nos casos das empresas incorporadas¹ –, em havendo lucro, pode ela compensar a totalidade de seus prejuízos e não apenas os 30%, a que faz menção a Lei n. 9.065/95, no artigo 15² para empresas em funcionamento³.

1. Reza o artigo 227, § 3º da Lei n. 6.404/76: “Art. 227 A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos direitos e obrigações

...

§ 3º Aprovado pela assembléia-geral da incorporadora, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos de incorporação.” (grifos meus)

2. O artigo mencionado está assim redigido: “Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.”

3. Fernando Albino, Plínio Garcia, Ricardo Barreto Ferreira da Silva e Fernando Sálvia aconselham na extinção da incorporada a cautela com seus acionistas: “A partir da data da publicação da ata desta assembléia da incorporada passará a fluir o prazo de 30 (trinta) dias para o exercício do direito de retirada dos acionistas dissidentes conforme previsto no art. 230. Em função disso, na prática, é conveniente que, antes de se dar sequência aos trâmites posteriores da

E esta única questão deve ser examinada à luz de um único princípio, qual seja, o da legalidade.

Pretendo, neste parecer, demonstrar:

- a) o correto entendimento das decisões administrativas favoráveis à tese de que, na extinção de empresa incorporada, há possibilidade de aproveitamento de todo o prejuízo acumulado, em havendo lucro, por força de texto expresso da lei fiscal⁴;

operação de incorporação, aguarde-se o decurso desse prazo. Outra alternativa seria a de, antes mesmo de se iniciar o procedimento da incorporação, acautelarem-se os interessados em obter, de todos os acionistas, um acordo, visando a garantir o exercício do direito de voto nessa assembléia, em favor da incorporação, ou ainda, comprarem as ações ou quotas daqueles que sabidamente não concordarão com a operação.

Como último passo dessa fase deliberativa, reúnem-se novamente, em assembléia geral, os sócios ou acionistas da incorporadora para aprovar o laudo de avaliação e concretizarem a incorporação, extinguindo-se, conseqüentemente, a incorporada.” (grifos meus) (*Comentários à Lei das Sociedades por Ações*. Coordenadores Geraldo de Camargo Vidigal e Ives Gandra Martins. 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990, p. 735).

4. “ACÓRDÃO CSRF/01-05.100

Órgão: Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF

Ementa: IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

Recurso provido.

Número do Recurso: 101-122596

Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do Processo: 10980.011045/99-90

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Matéria: IRPJ

Recorrente: ELETROLUX DO BRASIL S.A. (SUC. DA EMBEL - EMPRESA BRAS. ESP. NO COM. DE ELETRODOMÉSTICOS LTDA. E DA PROSDÓCIMO - ASSIST. TÉCNICA DE ELETRODOMÉSTICOS LTDA.)

Interessado(a): FAZENDA NACIONAL

Data da Sessão: 19/10/2004 09:30:00

Relator(a): José Henrique Longo

Acórdão: CSRF/01 -05.100

Decisão: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. – Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Dicler de Assunção - OAB/PR nº 7.498. - Presente ao julgamento o Sr. Procurador da Fazenda Nacional Dr. Sérgio de Moura.

Data de decisão: 19/10/2004

Processo nº:10980.011045/99-90

- b) todas as decisões administrativas, contrárias à tese do aproveitamento, macularam o princípio da legalidade, nitidamente exposto no artigo 15 da Lei n. 9.065/95, de rigor, aplicável apenas às empresas em funcionamento;
- c) o Superior Tribunal de Justiça, claramente, cuidou da legalidade da restrição de 30% de aproveitamento, somente às sociedades não extintas, preservando-lhes, todavia, o direito de compensarem, no tempo, o prejuízo, direito QUE NÃO LHES É TIRADO;⁵

Recurso nº: RD 101-122596

Matéria: IRPJ (EXERCÍCIO 1997)

Recorrente: ELETROLUX DO BRASIL S/A

Recorrida: 1ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Interessada: FAZENDA NACIONAL

Sessão de: 19 de outubro de 2004

Acórdão nº: CSRF/01-05.100

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELETROLUX DO BRASIL S/A.

ACORDAM os membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS – Presidente

JOSÉ HENRIQUE LONGO – Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ANTONIO DE FREITAS DUTRA; MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO; CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER; VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE; LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO; REMIS ALMEIDA ESTOL; JOSÉ CLÓVIS ALVES; JOSÉ CARLOS PASSUELLO; JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA; WILFRIDO AUGUSTO MARQUES; MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA; CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES; DORIVAL PADOVAN e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR” (grifos meus) (Site Internet www.deciso.es.com.br/).

5. STJ – Recurso Especial n. 183.155:

“Tributário – Dedução de Prejuízos Fiscais – Limitação Lei n. 8.981/1995 – Legalidade.

1- A limitação estabelecida na Lei n. 8.981/1995, para a dedução de prejuízos das empresas, não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.

- d) é correto o disposto no artigo 33 do D.L. n. 2341/87, que proíbe o aproveitamento do prejuízo da incorporada na incorporadora, pois esta foi extinta e, se extinta, quando da incorporação, não pode seu prejuízo ser trasladado para a incorporadora;⁶
- e) não há lacuna na lei que limitou a 30% a compensação de prejuízos fiscais, pois apenas dedicada a empresas em funcionamento, como o STJ e a exposição de motivos das MPs e projetos de conversão em lei resultantes esclareceram;⁷
- f) a lei objetivou, exclusivamente, distender, no tempo, o aproveitamento de prejuízo, MAS NÃO eliminá-lo, em havendo lucros;
- g) a interpretação sistemática do artigo 15 da Lei n. 9.065/95, à luz do princípio da legalidade, é a única que se adéqua à Constituição Federal, ao

2- O art. 52 da Lei n. 8.981/1995 deferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30% (trinta por cento), sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.” (grifos meus) in Maurício Dantas Bezerra, “Da inaplicabilidade da limitação à compensação de prejuízos fiscais nos casos de incorporação, fusão e cisão de sociedades”, Revista Dialética de Direito Tributário n. 96/p.54.

6. “Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida” (grifos meus).

7. “No Diário Oficial do Congresso Nacional de 14 junho de 1995, a fls. 3270, consta a exposição de motivos da Medida Provisória n. 998/95, reedição das Medidas Provisórias n. 947/95 e 972/95 e convertida na Lei n. 9.065/95. Dela se pode destacar o seguinte excerto: ‘Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje “vacatio legis” em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.” (grifos meus) (1º CC, 8ª Câmara, Acórdão n. 108-06.682, Conselheiro Relator Mário Junqueira Franco Jr., j. 20.09.2001, D.O.U. 28.02.2002).

Código Tributário Nacional e, a unanimidade, da doutrina brasileira⁸.

Passo, agora, a expor minha inteligência da questão, à luz das premissas retro-apresentadas.

O imposto sobre a renda não tem definição constitucional. Elencado entre os impostos da União como incidente sobre:

renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III),

houve por bem, o constituinte, transferir sua conformação para a lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, letra “a”, assim redigido:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.⁹

8. Pedro Anan Jr. e Juliana Grandino Latorre escrevem: “Face a essas considerações, entendemos que não há qualquer impedimento na utilização do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL sem a trava de 30%, em caso de extinção da sociedade incorporada; tampouco quanto à incorporação da empresa controladora pela controlada; bem como na incorporação de empresa lucrativa por deficitária, quando pertencentes ao mesmo Grupo Econômico.

As operações por ora referidas foram analisadas pelo Conselho de Contribuintes e possuem bons precedentes jurisprudenciais acerca da respectiva viabilidade. Na hipótese de obtenção de decisão administrativa favorável e eventual questionamento por parte do Ministério Público Federal ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, visando a submissão da decisão administrativa pelo Judiciário, o contribuinte estará amparado por decisões judiciais, tanto do STF quanto do STJ, rechaçada tal possibilidade de interferência, e ratificando a perenidade da decisão administrativa” (“Incorporação – Aspectos relevantes e a posição do Conselho de Contribuintes”. *Imposto de renda pessoa jurídica – Teoria e prática*. Coordenação de Pedro Anan Jr., São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 305/6).

9. Escrevi: “Nos debates com constituintes e nos contactos não só com os membros da Comissão, mas também com o denominado grupo ‘Centrão’, que pediu a Hamilton Dias de Souza e a mim a preparação de um anteprojeto articulado, concordaram conosco e colocaram, por decorrência, no Texto o princípio de que nenhum tributo, qualquer que fosse a sua espécie, poderia ingressar no cenário jurídico sem que houvesse, antes, sua definição em lei complementar.

Como se percebe, a definição de

Fatos geradores,
Bases de cálculo e
Contribuintes

do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza só pode ser ofertada – e exclusivamente – por lei complementar. O que não se enquadrar no perfil estabelecido pela lei complementar, não passará pelo crivo de constitucionalidade.

Nitidamente, a lei complementar não pode estabelecer, como determinou o legislador com tal nível de elaboração legislativa, quaisquer parâmetros, mas apenas o desenho implicitamente constante da lei suprema. Em outras palavras, não poderá o legislador complementar declarar que o imposto sobre a renda incide sobre a propriedade territorial urbana, pois estaria mudando o denominado conceito implícito da Lei maior.

Por esta razão, a lei complementar, enquanto versando sobre normas gerais, é apenas explicativa¹⁰.

A letra 'a', portanto, diz que a lei complementar cuidará: da definição dos tributos e suas espécies, mas em relação aos impostos, além da definição, faz menção à necessidade de previsão dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. À evidência, dever-se-ia falar em 'tributo' e não 'tributos', posto que o tributo é gênero do qual pendem as cinco espécies tributárias hospedadas pelo sistema.

Por entender que tal definição é estruturalmente uma norma geral, considero que também a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes das demais espécies tributárias deve ser veiculada por lei complementar. O advérbio 'especialmente' não exclui, antes inclui, por sua natureza e não por sua indicação, tais aspectos como reguláveis apenas por lei complementar também em relação às demais espécies" (*O sistema tributário na Constituição*. 6ª. ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2007, p. 140/1).

10. O Ministro Moreira Alves esclarece o que seja a explicitação por lei de conceitos implícitos da lei suprema: "E, a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. -Se é que há o que regulamentar, em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, 'para atender às suas finalidades essenciais', não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais.

Acacianamente, diria que a lei complementar honra seu próprio nome, complementando a Constituição na explicitação dos implícitos conceitos, não podendo nada criar que não esteja implicitamente constando da lei suprema.

Tanto a Constituição, quanto a lei complementar, enquanto veiculando normas gerais, dispõem sobre competências e regulações, mas não são auto-aplicáveis. Dependem de lei ordinária. Estabelecem, todavia, os parâmetros a orientar o legislador ordinário¹¹.

No caso do imposto sobre a renda, o artigo 43 do CTN define o que seja a renda tributável e o que seriam proventos de qualquer natureza.

Está assim redigido:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição". (grifos meus) (*Pesquisas Tributárias* – Nova Série n. 5, Processo Administrativo Tributário. Coordenação Ives Gandra Martins. 2ª ed. São Paulo: co-Ed. CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 31/2).

11. Escrevi: "Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação — no que têm razão —, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental" (*Comentários à Constituição do Brasil*. 6º vol., tomo I. 2ª. ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2001, p. 79/80).

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

§ 1º - A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)

§ 2º - Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp n. 104, de 10.1.2001)¹².

A aquisição da disponibilidade material constitui, de rigor, o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, distinguindo o legislador complementar – o CTN foi recepcionado desde a Constituição de 1967 com eficácia de lei complementar-, a aquisição de disponibilidade econômica da jurídica.

A meu ver, toda a disponibilidade jurídica é também econômica, pois caso contrário o tributo não poderia incidir. Organizei, inclusive, Simpósio Nacional, com a presença de um dos autores do anteprojeto do Código (Gilberto de Ulhôa Canto) para conformar, doutrinariamente, o fato gerador do I.R. Por força daquele evento e da própria jurisprudência administrativa e judicial resultante, ficou claro que o cerne do fato gerador está no acréscimo patrimonial decorrente do pro-

12. José Luiz Bulhões Pedreira, ao distinguir “fluxo” de “acréscimo”, identifica o “acréscimo” como “acumulação” (visão estática) e a “entrada” (visão dinâmica). Representam, pois, sob o aspecto temporal, isto é, no momento de sua ocorrência, um acréscimo, vocábulo inclusive utilizado pelo legislador complementar para definir o suporte fático do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Assim, se expressa o eminente jurista: “O sentido vulgar da renda é o produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão “proventos” é empregada como sinônimo de pensão, crédito, provento ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão “renda” quanto a “proventos” implica a idéia de fluxo, alguma coisa que entra, que é recebida.” (*Imposto de Renda*. APEC, p. 2 a 21).

duto do capital, do trabalho, de ambos ou de outros acrécimos não decorrentes do capital, do trabalho ou de ambos¹³.

Tanto é que, na definição de proventos, utiliza-se, o legislador complementar, da expressão

outros acréscimos patrimoniais (grifos meus),

vale dizer, que a aquisição de disponibilidade que constitui renda é também “um acréscimo patrimonial”.

Não entrarei, por força do escopo do presente parecer, a discutir a diferença entre disponibilidade econômica ou jurídica, POIS AMBAS CONSTITUEM ACRÉSCIMOS, mas lembro que alguns autores projetam sua interpretação à luz do artigo 116 do CTN, que definiu o fato gerador e as circunstâncias de fato e de direito de sua ocorrência¹⁴.

13. O Simpósio Nacional citado teve como fulcro o *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 11, O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, co-ed. Resenha Tributária/CEU, 1986, coordenação de Ives Gandra Martins e escrito por Antonio Carlos Garcia de Souza, Antonio Manoel Gonçalves, Carlos da Rocha Guimarães, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ian de Porto Alegre Muniz, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Luciano da Silva Amaro, Ricardo Mariz de Oliveira, Wagner Balera, Waldir Silveira Mello e Ylves José de Miranda Guimarães.

14. Escrevi: “Por essa razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma aquisição. A aquisição correspondente a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuí-las. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente.

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria de fato im-ponível do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas àquele correspondente à ostentação de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário.

Os intérpretes têm, algumas vezes, tido dificuldades em esclarecer o que seria disponibilidade jurídica, mormente ao se levar em consideração que o simples fato de uma disponibilidade econômica ter tratamento legal, tal tratamento a transforma também em disponibilidade jurídica.

Temos nos insurgido contra a impropriedade redacional, a partir da concepção de que não há objeto ajurídico no Direito. E distinguir, no Direito, situações a partir da adjetivação ‘jurídica’ é tornar o gênero, espécie.

Para efeitos deste parecer o que cumpre realçar é que o “acréscimo patrimonial” é que constitui fato gerador do I.R.

Por outro lado, o artigo 44 do CTN, nitidamente, define a base de cálculo para três situações referentes à aquisição de disponibilidade ou acréscimo patrimonial.

A primeira é o montante real. Só o que estiver definido em lei como AQUISIÇÃO REAL DE DISPONIBILIDADE pode, na primeira hipótese, ser incidido pelo imposto sobre a renda¹⁵.

Em outras palavras, a diferença entre o custo da aquisição de disponibilidade e o gasto para esta aquisição é que constitui O ACRÉSCIMO PATRIMONIAL TRIBUTÁVEL, não podendo, ainda por lógica acaciana, uma não “aquisição de disponibilidade” ser tributada, como se aquisição fosse.

Não sem razão, a respeito deste aspecto, a Ministra Eliana Calmon declarou:

No caso, todavia, passando por cima da impropriedade, a matéria tem campo próprio de explicitação, a partir do disposto nos arts. 113, 114, 116 e 117 do CTN”. (grifos meus) (*Caderno de Pesquisas Tributárias* vol. 11, O fato gerador do IR e proventos de qualquer natureza. Coordenação Ives Gandra Martins. São Paulo: 1986, p. 266/267, co-ed. Ed. Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária).

15. Henry Tilbery hospeda a mesma inteligência ao comentar o artigo 44 do CTN:

“b) No caso das pessoas jurídicas, aplica-se para apurar o lucro real, seguindo o conceito do acréscimo patrimonial, a teoria do balanço, que revela, além do resultado das atividades normais da empresa (lucro operacional), também outras variações patrimoniais, provenientes de operações ou ocorrências estranhas ao objeto social (transações eventuais). (Hodiernamente denominadas não operacionais).

Para fins da tributação pelo imposto de renda o resultado do balanço comercial fica sujeito a vários ajustes. De acordo com a lei ordinária determinados itens são adicionados ao lucro real, outros são excluídos, para assim chegar ao lucro tributável. Para designar esse cômputo, que leva ao resultado, sobre o qual incide o imposto de renda da pessoa jurídica diferente do lucro apresentado pela contabilidade, usa-se a expressão balanço fiscal” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5ª. ed., vol. 1. Coordenação Ives Gandra Martins, São Paulo: Ed. Saraiva, 2008, p. 370).

limitada a dedução de prejuízos ao exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.

A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida. (...)

Como visto no início deste voto, não houve subversão alguma, porque não olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que tornou-se escalonado. (grifos meus) (RESP 993.975).

Vale dizer, manifestou, com muita clareza, que a postergação no tempo do aproveitamento do prejuízo não implicaria a sua eliminação, visto que seria sempre mantido o direito de aproveitamento. Em outras palavras, firmou com nitidez a tese de que um “não acréscimo patrimonial” não poderia ser incidido pelo I.Renda, pois, se suprimido fosse o direito de compensação do prejuízo, um “não acréscimo patrimonial” seria matéria tributável pelo imposto sobre a renda, em um “lucro” incompensável por um prejuízo real, que jamais poderia ser, entretanto, utilizado!!!

Manifestamente e de acordo com o estrito princípio da legalidade, firmou o STJ a inteligência que:

- a) postergação, no tempo, de aproveitamento do prejuízo não elimina o inalienável direito de aproveitá-lo, em havendo lucro;
- b) o aproveitamento segmentado só pode ser feito em empresas em funcionamento, pois nas empresas extintas, não há possibilidade de postergação, no tempo, para seu aproveitamento;¹⁶

16. O Conselheiro Mário Junqueira Franco Jr., com meridiana nitidez, esclarece, em voto vencedor proferido na 8ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (Acórdão N. 108-06.682): “A expressão ‘sem retirar do contribuinte o direito de compensar’ reforça o meu entendimento

- c) o “acrécimo patrimonial” é que constitui o montante real a ser considerado, como base de cálculo do imposto sobre a renda;
- d) um “não acréscimo patrimonial” não constitui montante real para base de cálculo do imposto de renda, pois se não, não teria declarado o autor da lei que:

A limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo. (grifos meus)¹⁷

Como se percebe, o artigo 44 do CTN, ao falar em montante real da base de cálculo, explicita, com clareza, o disposto no artigo 43, que cuida de “aquisição de disponibilidade” que implique “acrécimo patrimonial”.¹⁸

de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava.

Todo o interesse protegido foi somente regular o fluxo de caixa do Governo, sem extirpar do contribuinte o direito à compensação de prejuízos. Qualquer hipótese na qual o efeito seja eliminar a compensação não estará abrangida pelo campo de incidência da norma de limitação.

É matéria de pura interpretação de lei.

‘Ex positis’, conheço do recurso, para no mérito dar-lhe integral provimento.

É como voto; Senhor Presidente.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2001.”

17. Exposição de Motivos da MP 998/95, reeditando as MPs n. 947/95 e 972/95, convertida na Lei n. 9.065/95 e publicada no Diário Oficial do Congresso Nacional de 14/06/1995.

18. Zuudi Sakakihara interpreta o artigo 44 do CTN afirmando:

“Embora o CTN não estabeleça nenhuma restrição expressa à atuação do legislador ordinário na disciplina da matéria pertinente à base de cálculo do imposto sobre a renda, não se podem desconhecer certas limitações decorrentes de normas superiores, que devem ser obrigatoriamente observadas.

A primeira delas decorre do fato de ser a renda e os proventos um acréscimo patrimonial, como define o CTN. Ora, como já se viu, somente uma riqueza nova na sua dimensão líquida é capaz de acrescer o patrimônio, o que leva a concluir que a base de cálculo deverá refletir o acréscimo patrimonial na sua expressão monetária líquida, isto é, excluídas as despesas que foram necessariamente feitas na aquisição da renda ou dos proventos. Tais despesas, portanto, devem ser obrigatoriamente deduzidas da base de cálculo, quer a lei ordinária preveja, quer não”. (grifos

As outras duas formas de base de cálculo são complementares e de nenhum interesse para o presente parecer. O “montante presumido” é de opção do contribuinte, que pode aceitar ou não a receita como parâmetro tributário para não ter que demonstrar as despesas dedutíveis como elementos redutores do tributo, o que ocorre com aqueles pagadores de tributos que, por facilidade operacional, adotam a declaração de pessoa jurídica, com base na receita e não no lucro. E no montante arbitrado, aquele contribuinte que não mantiver sua escrituração, de tal forma que se possa determinar as receitas e as despesas pertinentes, ou seja, que não tenha o Fisco como calcular o imposto sobre a renda, poderá ser punido, adotando-se o arbitramento do lucro, à luz da receita aferível.

Para o presente parecer o que interessa, todavia, são as disposições dos artigos 43 e 44 do CTN, que foram, a meu ver, rigorosamente, seguidas pelo legislador ordinário¹⁹.

Com efeito, reza o artigo 250, inciso III, do RIR que:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

meus) (*Código Tributário Nacional Comentado*. Coordenador: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 138).

19. Luciano da Silva Amaro ensina: “Em suma, o que, honestamente, pretendeu o CTN foi consagrar a teoria do acréscimo patrimonial para a conceituação do fato gerador do imposto de renda. E isso ele poderia fazer, como disposição (materialmente) complementar à Constituição, sem fugir, aliás, à tradição do Direito pátrio.” (grifos meus) (*Curso de Direito Tributário*. 11ª ed. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. Ed. Saraiva: São Paulo, 2009, p. 379).

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei n. 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).²⁰

Como se percebe, o “lucro real”, vale dizer, o “montante real” do acréscimo patrimonial, corresponde ao lucro líquido com exclusão, entre outros, de “*prejuízo fiscal*” de “*períodos de apuração anteriores*” com “*limitação de compensação a 30%*”.²¹

20. Maurício Dantas Bezerra esclarece: “Assim, mediante uma interpretação sistemática e teleológica de toda a disciplina analisada, consta-se claramente que a limitação à compensação prevista no art. 15. da Lei nº 9.065/95 não alcança a última apuração de resultado por parte da sociedade a ser incorporada, isto porque:

a) o intuito da norma é, nitidamente, diferir e escalonar o aproveitamento dos estoques de prejuízos fiscais, de forma a assegurar um fluxo de arrecadação mínimo e não impedi-lo;

b) a norma limitadora e as decisões, proferidas pelo STJ e pelo Conselho de Contribuintes possuem como premissa básica na sua fundamentação a continuidade das empresas; e

c) por estar expressamente vedada a possibilidade da sucessora (sociedade incorporadora) compensar o saldo de prejuízos fiscais que anteriormente pertencia à sociedade incorporada, qualquer limitação ao aproveitamento deste estoque por parte desta em sua última declaração representará, indubitavelmente, tributação de seu patrimônio e não da renda.” (Da inaplicabilidade da limitação à compensação de Prejuízos Fiscais nos casos de Incorporação, Fusão e Cisão de Sociedades, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 96, p. 57).

21. Leia-se, neste sentido, o acórdão:

“ACÓRDÃO 107-09.243

1º Conselho de Contribuintes - 7a. Câmara

1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-09.243 em 05.12.2007

IRPJ - Ex.: 1999

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOU de 28/02/2002).

Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente.

Publicado no DOU em: 27.02.2008

Relator: Luiz Martins Valero

Recorrente: -----

Recorrida: 4ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Data de decisão: 05/12/2007

A disposição, que corresponde à Lei 9.065 de 1995, art. 15 e parágrafo único cuida, pois, com absoluta nitidez de empresas em funcionamento, vez que fala em “*períodos anteriores*”, o que pressupõe uma continuidade de operação e uma partição temporal no aproveitamento de prejuízos pretéritos.

E chega-se ao ponto fulcral da disposição. Antes de 1995, o aproveitamento de prejuízo não tinha restrição percentual. O dispositivo criou uma restrição de aproveitamento percentual para as empresas em funcionamento, permitindo, todavia, o aproveitamento total dos prejuízos distribuídos em períodos posteriores.

E sobre este aspecto não divergiu, inclusive, o agente fiscal autuante e os julgadores administrativos de 1ª e 2ª instâncias.

Não perceberam, entretanto, que a trava de 30% era exclusivamente para as empresas em funcionamento, algo claramente detectado pelo Superior Tribunal de Justiça e perfeitamente definido pelo autor de lei, ou seja, o de que o PREJUÍZO SEMPRE PODERIA SER APROVEITADO COMO ELEMENTO REDUTOR DO LUCRO.

E, repito, que a proibição de aproveitamento dos prejuízos, nas incorporadoras, fortalece tal entendimento, visto que a incorporadora absorve uma empresa extinta e o que é extinto não pode gerar direito de aproveitamento em outra empresa, nada obstante os reflexos patrimoniais²².

Data de publicação: 27/02/2008.”

22. Leia-se a seguinte decisão do 1º Conselho de Contribuintes:

“ACÓRDÃO 107-09.243

1º Conselho de Contribuintes - 7a. Câmara

1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara /ACÓRDÃO 107-09.243 em 05.12.2007

IRPJ - Ex.: 1999

Que se trata de extinção, o § 3º do artigo 227 da Lei n. 6.404/76 não oferece dúvida, em redação que repito:

§ 3º - Aprovados pela assembléia geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação. (grifos meus)

A empresa incorporada extingue-se com a aprovação pela Assembléia Geral da incorporadora, cujos efeitos jurídicos perante terceiros SOMENTE OCORRERÃO a partir do arquivamento e publicação dos atos de incorporação. Tal determinação mostra que -para efeitos de validade perante terceiros, inclusive perante o fisco- apenas após o arquivamento da publicação dos atos da incorporação, já com a extinção da empresa incorporada, passa a ganhar a incorporação a plenitude de sua existência legal²³.

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOU de 28/02/2002)

Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente.

Publicado no DOU em: 27.02.2008

Relator: Luiz Martins Valero

Recorrente: -----

Recorrida: 4ª. TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Data de decisão: 05/12/2007

Data de publicação: 27/02/2008”.

23. Depois de elencar inúmeras decisões do Conselho de Contribuintes, Pedro Anan Jr. e Juliana Grandino Latorre declaram: “É clarividente a orientação extraída do voto do M. Conselheiro, que se preocupa em garantir a aplicabilidade da limitação da compensação de prejuízos fiscais, desde que esta não resulte na retirada do direito da compensação, do contribuinte. Se assim o é, ou seja, na hipótese do limite recair sobre empresa objeto de extinção, torna-se incabível a trava de 30%.

Com base nos argumentos ora indicados, entendemos que a utilização do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, em decorrência da incorporação de qualquer sociedade, não estará sujeita à limitação de 30% do lucro líquido ajustado, e que as decisões por ora apresentadas configuram

A análise do artigo 227, § 3º justifica, pois, o não aproveitamento dos prejuízos pela incorporadora, se não forem compensáveis, na incorporada extinta. A lei fiscal, desta forma, respeita o disposto nos artigos 109 e 110 do CTN, que não lhe permite alterar conceitos próprios do direito privado, implícita ou explicitamente conformados pela lei suprema, considerando que se extinta foi a incorporada e não aproveitado o prejuízo, à falta de lucros, não poderá a incorporadora aproveitá-lo, pois a empresa incorporada extinguiu-se no ato da incorporação²⁴.

Em nenhum momento, todavia, a lei fiscal (art. 250, § 3º do RIR) proíbe – para as empresas em extinção – o aproveitamento integral do prejuízo de 30% até porque se o fizesse estaria maculando os artigos 43 e 44 do CTN, tornando um “não acréscimo patrimonial” (a parcela de lucro não compensável do prejuízo existente) tributado pelo imposto de renda, em montante, portanto, não real.

A interpretação sistemática dos dispositivos, única realmente possível no exame do direito mais abrangente, demonstra, pois, que:

- a) as empresas em funcionamento podem sempre aproveitar os prejuízos de períodos anteriores distendidos no tempo, à razão de 30%;

sólidos argumentos, bem como importantes precedentes jurisprudenciais, caso eventual fiscalização venha eventualmente questionar a limitação contida nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/96.” (Ob. cit., p. 296)

24. Os artigos 109 e 110 do CTN estão assim redigidos:

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

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

- b) as empresas incorporadoras não podem aproveitar os prejuízos das empresas incorporadas extintas, pois só estas poderiam aproveitar o prejuízo, visto que o que extinto está não pode gerar elemento redutor em outra empresa no que concerne a seus lucros próprios;
- c) as empresas em extinção podem aproveitar a totalidade do prejuízo dos períodos anteriores, se tiverem lucro, pois do contrário jamais poderiam-no aproveitar, o que violaria os artigos 43 e 44 do CTN;
- d) a trava dos 30% só foi colocada pela lei 9.065/95 para as empresas em funcionamento e
- e) para as empresas em extinção permanece a possibilidade de aproveitamento integral, em havendo lucro²⁵.

É esta, rigorosamente, a inteligência não só de diversos conselheiros do Conselho de Contribuintes, mas principalmente – e o que é mais relevante – do Superior Tribunal de Justiça que, ao considerar

25. Lembro trecho do voto impecável do Conselheiro Mário Junqueira Franco Jr., já atrás mencionado: “Procuremos portanto o elemento histórico da finalidade da norma impositiva da ‘trava’. E para isso não podemos deixar de vislumbrar as lições do saudoso amigo e ex-conselheiro Edson Vianna de Brito, verdadeiro autor da norma, quando ainda ocupava, com incontestável brilhantismo, posição relevante nos quadros da Receita Federal. Edson assim discorreu sobre a norma de limitação, em seu livro *Imposto de Renda*, Frase Editora, São Paulo, 1995, pp. 161 e segs.: ‘Este dispositivo estabelece uma base de cálculo mínima, para efeito da determinação do imposto de renda devido, através da fixação de um limite máximo de redução - por compensação de prejuízos fiscais - do lucro tributável apurado em cada ano-calendário. Em outras palavras, as pessoas jurídicas que detenham estoque de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores passam a sujeitar-se a um imposto de renda mínimo, uma vez que o lucro tributável só poderá ser reduzido em no máximo trinta por cento.

Note-se, preliminarmente, que em nenhum momento, o texto legal cerceou o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 com o lucro real obtido a partir de 1º de janeiro de 1995. Pelo contrário, ao fixar um limite máximo para compensação em cada ano-calendário, o dispositivo legal, em seu parágrafo único, faculta a compensação da parcela que seria compensável se não houvesse a limitação com o lucro real de anos calendário subsequentes” (Ac. n. 108-06.682).

a) legal a trava de 30%,

declarou que tal trava não tiraria o direito de compensação dos prejuízos pretéritos com seu

b) aproveitamento integral, no tempo,

e tal aproveitamento, nas empresas em extinção, só poderia ser feito

c) no próprio exercício da extinção;

d) sem trava nenhuma, pois, do contrário

e) jamais seria aproveitado²⁶.

O princípio da legalidade, portanto, impõe para o caso esta inteligência. A tese segundo a qual a lei não cuidou da espécie, que foi a defendida pelos ilustrados julgadores no processo que examinei, não procede, pois, por integração analógica, estenderam uma restrição de direito (trava de 30%) apenas aplicável a empresas em funcionamento para empresas em extinção, que são detentoras do direito, que o CTN

26. O Conselheiro José Henrique Longo fundamenta, com clareza, seu voto ao dizer: “Esse raciocínio já está pacificado neste Conselho de Contribuintes. A norma (Lei 9065/95, art. 15), ao impor a ‘trava’ na compensação, não pretendeu tolher o direito do contribuinte de não recolher IRPJ sobre a recuperação do capital, correspondente ao lucro após prejuízo. Pretendeu sim uma arrecadação mínima, se apurado lucro líquido, com a limitação de utilização do prejuízo acumulado. Em contrapartida, extinguiu o prazo de aproveitamento do prejuízo (de 4 anos), para que o contribuinte pudesse compensar integralmente seu saldo de prejuízo fiscal, ainda que em muitos anos.

Desse modo, e considerando que à empresa incorporadora é vedado o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada (Decreto-lei 2341/87, arts. 32 e 33), deixa de existir a premissa de inexistência de limitação de aproveitamento do prejuízo com os lucros futuros, o que compromete a legitimidade da trava do prejuízo.” (Processo 10980.011045/99-90, Ac. N. CSRF/01-05.100)

lhes outorgou, de não terem que pagar tributos sobre um “não acréscimo patrimonial”²⁷.

O princípio da tipicidade fechada, da estrita legalidade e da reserva absoluta de lei formal não permitiria que se fulminasse o direito absoluto de aproveitamento integral de prejuízos, em havendo lucros das empresas em extinção, pois não pode haver incidência do imposto sobre a renda sobre uma não renda.²⁸

O nosso raciocínio é extensivo à contribuição social sobre o lucro, cujo regime jurídico segue aquele do imposto de renda sobre o lucro.

Por fim, é de se lembrar que, se dúvida houvesse, que para mim, para o Poder Judiciário, para muitos Conselheiros do Tri-

27. A integração analógica é proibida por força do § 1º do artigo 108 do CTN, assim redigido: “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia;

(...)

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

28. Yonne Dolácio de Oliveira lembra que: “Na criação e alteração dos tributos, o Legislativo dos entes de governo, por força da norma constitucional que lhes outorga a competência impositiva (e que é norma de organização da atribuição de poderes), recebe o poder para traçar na lei de incidência, o fato-tipo legal, a que vai ligar, como consequência ou estatuição, o tributo. Tal atribuição assegura ao legislador ordinário, com exclusividade, a opção para a escolha dos fatos tributáveis, o poder de proceder à qualificação tipológica, isto é, a seleção de tais fatos de acordo com os fins por ele objetivados para defini-los na hipótese de incidência. Também, com exclusividade, toca-lhe o poder de determinar o “quantum” do tributo (base de cálculo e alíquota) e o sujeito passivo.

Essa competência atribuída pela Constituição, por exigência desta, quando exercida deve observar a norma geral do art. 97 do C.T.N., isto é, o legislador ordinário deve proceder à definição exaustiva dos elementos do fato-tipo legal ou hipótese de incidência, do sujeito passivo, e dos elementos da quantificação do tributo - a base de cálculo e a alíquota.

Visto esse poder do legislador ordinário de proceder a uma qualificação tipológica ou tipificação normativa que transpõe para a hipótese de incidência da norma, cumpre anotar seus limites previstos na Constituição e leis complementares, entre elas o C.T.N. Naturalmente o legislador deve observar os marcos da atribuição rígida das competências aos entes de governo; e, ainda que o tributo se inclua no âmbito da sua competência, deve observar as normas gerais de organização, da Constituição e das leis complementares que, em encadeamento sistemático, definem em maior grau de abstração na escala conceitual, os limites circundantes da atuação normativa do legislador ordinário” (grifos meus) (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 6. Coordenação Ives Gandra Martins. São Paulo: co-edição CEEU/ed. Resenha.. Tributária, 1991, p. 503/504).

bunal Administrativo, para o autor da lei e para a esmagadora maioria da doutrina não há, mas há nas decisões conflitantes da própria Administração Pública, um outro artigo do CTN dever-se-ia aplicar, qual seja, o artigo 112 do CTN assim disposto:

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

Por tal artigo, optou o legislador complementar, sempre que a dúvida se instalasse na penalização do contribuinte, que a interpretação mais favorável ao contribuinte fosse adotada. E no caso, a interpretação mais favorável é, manifestamente, aquela que o CTN determina, e a legislação ordinária indica e foi, inequivocamente, seguida pelo contribuinte²⁹.

29. Antonio J. Franco de Campos interpreta: “Acreditamos não se tratar de especificações taxativas, mas exemplificativas. Dessa forma, sempre que ocorrer dúvida, mesmo fora daqueles casos, poderá empregar-se a interpretação benévola, na esfera da ilicitude tributária: ‘benigna amplianda.’”

Admite-se que o art. 112 reflete o velho brocardo ‘in dubio pro reo’ ou ‘in dubio contra fiscum’, inspirado em medida liberal”, acrescentando:

“Parece mesmo que o art. 112 acolhe o adágio de Modestino, formulado como reação às características do sistema jurídico romano. Em verdade, não parece injusta a posição de dúvida favorecer o contribuinte, principalmente em se tratando de ilícito tributário — teoria do favorecimento do contribuinte na interpretação da norma financeira (‘di oscuro significato’). Outros autores firmam idêntico princípio: ‘se a incerteza deriva de texto não claro, vale a regra ‘in dubiis questionibus reofavorendum est... se’, ao contrário falta prova certa, a norma financeira é interpretada ‘contra fiscum’, pois — ‘melior est conditio possidentis’.

92. Finalmente, nos casos de dúvida, adota-se a solução mais favorável ao contribuinte, segundo uma preponderante corrente de opinião” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5ª. ed. Coordenação Ives Gandra Martins. vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 144/5).

Colocadas tais premissas, passo a responder às questões formuladas:

- 1) O artigo 227, § 3º, da Lei das Sociedades por Ações, declara que a incorporação provoca a extinção da incorporada. É direito privado de impossível reformulação conceitual por parte da legislação tributária (arts. 109 e 110 do CTN). A lei que permite a compensação do prejuízo determina QUE TODO O PREJUÍZO SERÁ COMPENSADO, DISTENDIDO NO TEMPO (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DA LEI). A conclusão lógica é que se não há mais tempo para aproveitá-lo, em havendo lucros na extinção, a lei permite seu aproveitamento, de uma só vez, para que não haja tributação sobre um “não acréscimo patrimonial” vedado pelo CTN (arts. 43 e 44) e pelo artigo 150, inciso I, da Lei Suprema, que impõe o princípio da legalidade para a incidência tributária.³⁰

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

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

À exigência da ‘lex scripta’, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da ‘lex stricta’, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): “E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento”.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (*Legislação tributária, tipo legal tributário*, in *Comentários ao CTN*, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*Direito Tributário*, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (*O princípio da legalidade*

- 2) A transgressão ocorre por parte da Fiscalização, que, em leitura superficial e pobre exegese do artigo 15 da Lei 9.065/95, não percebeu que
 - a) todo o prejuízo fiscal deve ser compensado contra lucros, em havendo, no tempo;
 - b) não é possível não compensá-lo, em havendo lucro, nos casos de extinção, por ferir o princípio da lei exposta pelo deputado, que elaborou a emenda e constante da exposição de motivos das MPs convertidas em Lei, a qual, uma vez mais, repito:

Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória n. 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje 'vacatio legis' em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo (grifos meus) (Acórdão n. 108-06.682 da 8ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Mário Junqueira Franco Jr.).

E pela Ministra Eliana Calmon, ao dizer, em trecho que também repito:

tributária, in *Direito Tributário*, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do 'numerus clausus' veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Tributária 154:779-82, Seção 2.1, 1980)" (*Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Co-edição CEEU/FIEO, Editora Saraiva, 1982, p. 57/58).

Apesar de limitada a dedução do prejuízo ao exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.

A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida. (...)

Como visto no início deste voto, não houve subversão alguma, porque não olvidou o prejuízo. Apenas foi ele disciplinado de tal forma que tornou-se escalonado. (grifos meus) (RESP 993.975)

A consulente cumpriu, rigorosamente, o disposto no artigo 15 da Lei n. 9.065/95, não tendo transgredido o ordenamento jurídico³¹.

- 2b) A empresa incorporadora não pode carregar os prejuízos da incorporada, por ser esta extinta no ato da incorporação. Os prejuízos da incorporada são apenas compensáveis na própria incorporada, sendo, pois, correto o dispositivo do artigo 15 da Lei n. 9.065/95³²;

31. Hiromi Higuchi, talvez o melhor intérprete da legislação do imposto sobre a renda para pessoas jurídicas, hospeda idêntica inteligência ao dizer: “O entendimento é justo porque o prejuízo fiscal e base negativa de CSLL da sociedade incorporada que não forem compensados na última declaração de incorporação não poderão ser aproveitados pela sucessora” (grifos meus) (*Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática*, IR Publicações, 34ª. edição. São Paulo: 2009, p. 63).

32. Elenca o eminente advogado consulente, Dr. José Mauro Marques, expressivas decisões do Conselho de Contribuintes, algumas já reproduzidas ou constantes neste parecer, mas que vale a pena repetir, nas respostas às indagações formuladas. Leia-se de seu recurso: “Transcreva-se ementas dos acórdãos nº 108-06682, 108-06683 e 108-126.597, da **8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes** (docs. 3, 4 e 5); 101-94.515 e 101-122.596, da 1ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (docs. 6 e 7); e 107-09.243, da **7ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes** (doc. 8):

‘INCORPORAÇÃO - DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA - LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE — No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado. Recurso provido’. (Acórdão 108-6682, Sessão de 20/09/2001).

- 2c) A incorporadora carrega direitos e obrigações comerciais, trabalhistas e tributos de sucessão, mas não o direito de compensar os prejuízos da incorporada extinta na incorporação. Tais prejuízos só podem ser compensados na própria incorporadora, sem a “trava” dos 30%, para que um “não acréscimo patrimonial” não seja tributado como se “acrécimo patrimonial” fosse;

‘INCORPORAÇÃO - DECLARAÇÃO FINAL DE INCORPORADA - LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE. No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação de 30% do lucro líquido ajustado’ (Acórdão 108-06683, Sessão de 20/09/2001)

‘COMPENSAÇÃO PREJUÍZO E BASE NEGATIVA — No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada’ (Acórdão 108-126.597, Sessão de 02/12/2002)

‘COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — LIMITE LEGAL — BALANÇO DE CÍSÃO - LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — O artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 determina que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida, dispondo o parágrafo único que, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Em relação à parcela proporcional ao patrimônio líquido transferido, a limitação retiraria a possibilidade de compensação. Por essa razão, no balanço de cisão, a parcela de prejuízos proporcional ao patrimônio transferido pode ser compensada independentemente da limitação de 30%.’ (Acórdão 101-94.515, Sessão de 17/03/2004)

‘IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA — À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal’. (Acórdão 101-122.596, Sessão de 19/10/2004)

“IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOU de 28/02/2002) Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso’. (Acórdão 107-09.243, Sessão de 05/12/2007)

4.3. Colacionam-se, ainda, outros julgados da **1ª e da 8ª Câmaras do Conselho de Contribuintes** (docs. 9 e 10):

A) Órgão: 1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara

1º Conselho de Contribuintes/ 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-95.872 em 09.11.2006.

Publicado no DOU em: 21.08.2007

Relator: João Carlos de Lima Júnior

IRPJ E OUTRO - Ex(s): 2000

- 3) A empresa incorporada não tem que se submeter à trava de 30%, apenas exigível nas empresas em funcionamento, conforme o espírito da lei exposto pelo relator do projeto de lei e a orientação do Superior Tribunal de Justiça e de algumas decisões do Conselho de Contribuintes. A lei, na sua correta exegese, impõe o aproveitamento de todo o prejuízo fiscal, em havendo lucro, no tempo, tempo este que, nos casos de extinção da empresa, esgota-se de imediato, sendo, desta forma, compensável, sem qualquer “trava”, o prejuízo existente. Uma interpretação sistemática do artigo 15 da Lei n. 9.065/95, em que se examina o conjunto dos fatores que impregnam a norma, só permite a exegese aqui exposta;³³

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção à regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais a 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subseqüentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%.

B) Órgão: 1º Conselho de Contribuintes / 8ª Câmara

1º Conselho de Contribuintes / 8ª Câmara / ACÓRDÃO 108-07.456 em 02.07.2003

Publicado no DOU em: 24.09.2003

Relator: José Henrique Longo

IRPJ e OUTROS - Exs: 1996

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.”

33. Carlos Maximiliano ensina: “Consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar as palavras antecedentes com as conseqüentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma”, continuando:

“Não se encontra um principio isolado, em ciência alguma, acha-se cada um em conexão íntima com outros. O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros se condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituem elementos autônomos operando em campos diversos.

- 4) À evidência, o princípio constitucional de não confisco pode ser invocado, pois está a se exigir tributo não constante da CF, do CTN ou da lei ordinária. A lei tributária, repito, impõe o aproveitamento global do prejuízo fiscal, em havendo lucro, no tempo, o qual se esgota nos casos de extinção, eliminando-se nesta hipótese, a trava. O princípio do não confisco vincula-se ao da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF), assim como ao princípio da igualdade (art. 150, inciso II, da CF), segundo a maioria esmagadora dos tributaristas. E os três foram violados, visto que o não aproveitamento do prejuízo fiscal na extinção, como determinado pela ação fiscal, tornou desigual o tratamento com as empresas com lucro, que estejam funcionando, as quais poderão compensá-lo todo no tempo, enquanto as empresas em extinção **NUNCA PODERÃO COMPENSÁ-LOS**³⁴. Se correta fosse a interpretação fiscal, o artigo seria inconstitucional

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço” (*Hermenêutica e aplicação do Direito*. 16 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1979, p. 128).

34. Os três dispositivos estão assim redigidos:

“Art. 145

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte;

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifos meus)

.....

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.”

pois violaria os três princípios “não confisco”, “capacidade contributiva” e “igualdade”³⁵.

Ocorre que, como demonstrei no presente parecer, o artigo permite a ampla compensação dos prejuízos passados em havendo lucro na extinção, pois não hospeda a incidência tributária sobre um “não acréscimo patrimonial”. É o que decidiu o Superior Tribunal de Justiça, o Conselho de Contribuintes por diversas Câmaras, e determinou o autor do PL, que na sua aprovação, no Congresso, ganhou o n. de Lei 9.065/95.

35. Escrevi sobre o princípio da equivalência que entendo mais abrangente que o da igualdade, o seguinte: ‘Equivalente’ é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que ‘igual’. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência.

Situações iguais na equi-polência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais em situação de aproximação devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência, não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.).

Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte para a proteção dos contribuintes, vedando ao poder tributante a adoção de técnica diversa?

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária — o Presidente Collor chegou a pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tinha na essência o princípio de ‘maiores tributos, menores direitos’ — certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo ‘pagador de tributos’) aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente que: a) a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido essa a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que esse tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade.

Compreende-se, assim, porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória” (*O sistema tributário na Constituição*. 6ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 265/6).

4b) Fere também o artigo, se correta fosse que não é a interpretação fiscal, o direito à propriedade, que não permite ser dela privada qualquer pessoa, ilegal ou arbitrariamente. Como entendo que o artigo garante, de um lado,

- a) compensação do prejuízo total, em havendo lucro, distribuído no tempo;
- b) quando este tempo se esgota, o aproveitamento, em havendo lucro, se faz sem qualquer limitação;

claramente, o que houve foi uma interpretação incorreta da fiscalização e de Câmara do Tribunal Administrativo que a encampou, com nítida violação ao direito de propriedade. A lei permite a compensação integral dos prejuízos na extinção, em havendo lucros.³⁶

- 5) O conceito de renda dos artigos 43 e 44 do CTN impede interpretação que procure tornar uma “não renda” ou um “não acréscimo patrimonial” incidido pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Por isto, a única interpretação, que repito à exaustão, do artigo 15 da Lei n. 9.065/95 é que permite o aproveitamento total do prejuízo, com a ‘trava’ de 30%, distendido no tempo para empresas em funcionamento e a eliminação de ‘trava’, no caso de não haver tempo futuro para aproveitamento, pela extinção da empresa que possui lucro.

36. O artigo 5º, “caput” e inciso XXII da C.F. tem a seguinte dicção: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....

XXII - é garantido o direito de propriedade.” (grifos meus)

- 6) São, rigorosamente, compatíveis na interpretação que ofertado ao artigo 15 com os artigos 43 e 44 do CTN, pois o lucro real é a diferença entre o lucro líquido e as exclusões para obtê-lo, entre as quais os prejuízos dos exercícios anteriores INTEIRAMENTE COMPENSÁVEIS NO TEMPO. Incompatível é a exegese ofertada por eminentes conselheiros do Tribunal Administrativo e pela fiscalização, que suprimiram do artigo 15 o direito da compensação integral no tempo de todos os prejuízos fiscais. A “trava” apenas aplicável para as empresas em funcionamento não é aplicável, por uma interpretação sistemática, nos casos de extinção, com lucro da empresa³⁷.
- 7) O princípio da legalidade para o caso sinaliza exegese contrária ao entendimento da Fiscalização, que fere desde a Constituição e o CTN até o próprio artigo 15 da Lei n. 9.065/95, cujo centro, como relatado pela Ministra Eliana Calmon É PERMITIR TODA A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS EM HAVENDO LUCROS, NO TEMPO, que não se distende nos casos de extinção. Manifestamente, os dignos agentes fiscais

37. Caio Mário da Silva Pereira lembra que: “Denomina-se interpretação sistemática a que leva o investigador ainda mais longe, evidenciando a subordinação da norma a um conjunto de disposições de maior generalização, do qual não pode ou não deve ser associada. Aqui, o esforço hermenêutico impõe a fixação de princípios amplos, norteadores do sistema a que o interpretando pertence, e o seu entendimento em função dele. A interpretação sistemática é também um processo lógico, que onera em mais vasto campo de ação. Parte o intérprete do pressuposto de que uma lei não existe isolada, e por isso mesmo não pode ser entendida isoladamente. Na sua boa compreensão devem-se extrair de um complexo legislativo as idéias gerais inspiradoras da legislação em conjunto, ou de uma província jurídica inteira, e à sua luz pesquisar o conteúdo daquela disposição. Deve o intérprete investigar qual a tendência dominante nas várias leis existentes sobre matérias correlatas, e adotá-la como premissa implícita daquela que é objeto de suas perquirições ...” (Instituições de Direito Civil. Vol. I, 12ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1990, p. 139).

e julgadores afastaram-se do princípio da legalidade ao dispor que não havia hipótese de compensação, quando ela nitidamente estava no âmago do direito de compensar todo o prejuízo no tempo, que ocorre de uma só vez, na extinção da empresa.

- 7b) A jurisprudência judicial orienta-se, manifestamente, na exegese por mim ofertada no presente parecer, como demonstrei no bojo do mesmo. E, na administrativa, repetidas decisões, muito bem fundamentadas, demonstram o acerto de minha interpretação. E, por fim, a doutrina conhecida segue a inteligência que empresto ao disposto no artigo 15 da Lei n. 9.065/95, em interpretação sistemática, única técnica inquestionável, na hermenêutica jurídica.³⁸

S.M.J.

São Paulo, 09 de outubro de 2009.

38. Vicente Rao esclarece: “O processo lógico-sistemático em mais não consiste senão no processo comparativo ensinado pela Lógica e revestido de certas peculiaridades próprias das ciências jurídicas.

Os processos filológico e lógico-analítico se detêm no conteúdo do texto, ou disposição; ao passo que o processo lógico-sistemático introduz, no exame dos textos, elementos estranhos, pois realiza o confronto de um texto com outro texto da mesma lei (exame do contexto da lei), ou com os textos de outras leis do mesmo sistema jurídico, ou, até mesmo, com textos de outros sistemas jurídicos positivos (direito comparado), desde que todos versem sobre o mesmo instituto, ou a mesma relação.

Melhor se apura o pensamento contido em uma sentença, quando se a enquadra na ordem sistemática do conjunto de disposições de que faz parte, ou quando se a confronta com disposições outras, mas ligadas, todas, entre si, por identidade ou afinidade de princípios.” (*O Direito e a vida dos direitos*, 6ª. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 517).

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

GARANTIA DE EFETIVIDADE DE DECISÕES JUDICIAIS. RECLAMAÇÃO. CABIMENTO.

RECURSO ESPECIAL Nº 863.055 - GO (2006/0142441-8)

RELATOR:	MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE:	FRIGORÍFICO MARGEN LTDA
ADVOGADO:	ROBERTA MARIA RANGEL FALCÃO RODRIGUES E OUTRO(S)
RECORRIDO:	INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
REPR. POR:	PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
PROCURADOR:	ANGÉLICA VELLA FERNANDES DUBRA E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. ACÓRDÃO DE TRIBUNAL NA ESFERA RECURSAL. RECLAMAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE DECISÃO JUDICIAL POR AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INVIABILIDADE.

1. A Constituição Federal de 1988 deu estatura constitucional à Reclamação, prevendo-a, expressamente, entre as competências do STF e do STJ (arts. 102, I, “I”, e 105, I, “f”). A matéria está hoje disciplinada pela Lei 8.038/1990, como instrumento processual próprio dos Tribunais Superiores.

2. O princípio da efetividade das decisões judiciais autoriza a utilização da Reclamação no âmbito dos Tribunais Estaduais e Regionais Federais para garantir a autoridade de suas decisões ou preservar sua competência diante de atos de juízes a eles vinculados.

3. A Reclamação dispensa previsão expressa em lei, por se inserir na esfera dos poderes implícitos dos Tribunais, que devem zelar pela preservação da autoridade de suas decisões, sob pena de desmoralização e ruína do ordenamento.

4. Mais do que direito, é obrigação do juiz, no intuito de assegurar a plena eficácia de suas decisões, fazer uso de todos os meios disponíveis, desde que não proibidos pelo legislador, incompatíveis com os princípios reitores do Estado de Direito Democrático e do direito processual moderno, ou ofensivos à dignidade da justiça. Logo, em vez de contrariar o sistema processual e judicial brasileiro,

JURISPRUDÊNCIA

a Reclamação é consequência natural da aspiração de segurança e efetividade da prestação jurisdicional.

5. Incabível Reclamação no âmbito dos Tribunais Estaduais e Regionais Federais para preservação de suas competências em face de outras esferas do Poder Judiciário, devendo eventual conflito ser solucionado pelos Tribunais Superiores, nos termos do art. 102, I, “o”, e do art. 105, I, “d”, ambos da CF.

6. A Reclamação não se destina a combater o descumprimento de decisão judicial por autoridade administrativa, exceto se expressamente previsto em lei (art. 28 da Lei 9.868/1999) ou na Constituição (art. 103-A, § 3º, incluído pela EC 45/2004).

7. Tirante esses casos, a efetividade de decisão judicial já proferida deve ser assegurada por meio mais simples: basta a comunicação do descumprimento ao juiz de primeira instância (ou Tribunal, na situação excepcional de competência originária), que deverá expedir ofício ao administrador claudicante, tomando, a partir daí, as medidas de rigor, no sentido de garantir a força de sua autoridade e o conteúdo do provimento.

8. Mesmo na hipótese em que a decisão é proferida pelo Tribunal, em grau de recurso, caberá ao juízo de 1º grau assegurar seu cumprimento pelas partes, decorrência lógica do princípio da unicidade do sistema judicial.

9. Devem ser processadas como meras petições as reclamações propostas no Tribunal para cumprimento, pelas autoridades administrativas, de decisões proferidas em causas de sua competência originária (princípio da instrumentalidade do processo). Caracterizado o descumprimento, o Tribunal expedirá ofício ou, se necessário, aplicará medida sub-rogatória destinada a obter o mesmo resultado prático equivalente ao adimplemento do comando judicial.

10. Hipótese dos autos em que a Reclamação contra descumprimento de decisão por autoridade administrativa foi apresentada ao Tribunal Regional que decidiu o processo em grau recursal. Inviável o remédio processual, *in casu*, sem prejuízo de a pretensão do reclamante ser formulada por simples petição ao juiz de primeira instância.

11. Recurso Especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: “A Seção, por unanimidade, com as ressalvas dos Srs. Ministros José Delgado e Teori Albino Zavascki, conheceu do recurso especial, mas lhe negou provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.” Os Srs. Ministros Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região), José Delgado, Francisco Falcão, Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Impedida a Sra. Ministra Eliana Calmon.

Sustentou, oralmente, a Dra. Roberta Maria Rangel Falcão Rodrigues, pela recorrente.

Brasília, 27 de fevereiro de 2008 (data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 863.055 - GO (2006/0142441-8)

RELATOR:	MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE:	FRIGORÍFICO MARGEN LTDA
ADVOGADO:	ROBERTA MARIA RANGEL FALCÃO RODRIGUES E OUTRO(S)
RECORRIDO :	INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
REPR. POR :	PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
PROCURADOR:	ANGÉLICA VELLA FERNANDES DUBRA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Trata-se de Recurso Especial interposto com fulcro no art. 105, III, “a” e “c”, da Constituição da República contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECLAMAÇÃO. DECLARAÇÃO DE NULIDADE DE NOTIFICAÇÕES FISCAIS. INCABIMENTO. INICIAL INDEFERIDA. AGRAVO REGIMENTAL.

1. A reclamação, destinada a preservar a autoridade de uma decisão judicial, só é cabível se o juiz usurpa competência do Tribunal ou se lhe deixa de cumprir os acórdãos.

2. Para a obtenção de declaração de nulidade de um ato administrativo, indispensável o ajuizamento e o processamento de ação própria.

3. Pretensão não regulada pelo direito objetivo. Impossibilidade jurídica de seu deferimento pelo Tribunal.

4. Agravo regimental improvido.

A recorrente alega violação do art. 267, VI, do CPC e dos arts. 13 e 17 da Lei 8.038/1990. Aponta, ainda, dissídio jurisprudencial.

JURISPRUDÊNCIA

Sustenta, em síntese, que (fls. 510-511):

O direito de ver respeitada decisão judicial do Tribunal é um bem da vida que não está proibido pelo ordenamento jurídico. Ao contrário, as decisões dos Tribunais, porque existem para serem respeitadas, encontram, no ordenamento jurídico, exatamente a reclamação como instrumento para sua efetividade. Mormente as decisões mandamentais, que não exigem execução, mas cumprimento direto e imediato.

(...)

A reclamação é um remédio jurídico previsto na Constituição Federal, na Lei 8.038/90, nos regimentos dos Tribunais Superiores, e, segundo decidiu o Supremo Tribunal Federal na ADIn 2.212/CE, insere-se no âmbito do *direito constitucional de petição*, destinando-se a garantir a autoridade das decisões dos tribunais. Pelo princípio da simetria deve ser acolhido em todos os sodalícios do país.

É, conseqüentemente, a solução que o ordenamento jurídico prevê para todas as situações em que um julgado de tribunal tiver sido desrespeitado.

O INSS apresentou contra-razões às fls. 611-618.

O Recurso Especial foi admitido pelo Tribunal de origem.

É o **relatório**.

RECURSO ESPECIAL Nº 863.055 - GO (2006/0142441-8)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Discute-se no presente processo o cabimento de Reclamação, no âmbito do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em virtude de alegado descumprimento por autoridade administrativa de decisão proferida em Mandado de Segurança.

A recorrente alega ter obtido ordem judicial para afastar, a partir do mês de março de 1996, a exigência do recolhimento da contribuição social dos empregadores rurais sobre a receita resultante da comercialização da produção. A segurança foi concedida pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que considerou inconstitucional a cobrança da exação.

Narra, ainda, que, em 19 de julho de 2002, foi autuada por auditores fiscais da Previdência Social, que efetuaram lançamento das mesmas contribuições que haviam sido afastadas pela decisão judicial.

Diante do descumprimento da ordem pela autoridade administrativa, a ora recorrente propôs Reclamação no TRF, requerendo a suspensão liminar dos atos reclamados e, ao final, a declaração de nulidade dos lançamentos.

A Corte Especial do TRF, em decisão unânime, entendeu cabível a Reclamação no âmbito daquele Tribunal, ainda que não prevista em lei ou regimento, mas considerou inviável a utilização desse instituto para declaração de nulidade de um ato administrativo. Por isso, extinguiu o feito sem julgamento do mérito.

O Recurso Especial sustenta ter ocorrido ofensa ao art. 267, VI, do CPC e aos arts. 13 e 17 da Lei 8.038/1990.

São dois, portanto, os pontos que devem ser examinados:

- a) o cabimento de Reclamação em Tribunal Regional Federal;
- b) a possibilidade de propor Reclamação contra ato de autoridade administrativa.

Quanto ao primeiro aspecto, o acórdão recorrido entendeu ser admissível a Reclamação no âmbito daquela Corte Regional (fl. 481).

Em relação ao segundo ponto, o Tribunal de origem afirmou que “não há como se admitir o alcance da reclamação além da hipótese em que o juiz inferior descumpra ordem ou usurpa competência do seu Tribunal” (fl. 482), afastando a aplicação do instituto contra atos de autoridades administrativas.

Passo à análise de ambas as questões.

1. Breves considerações sobre o instituto da Reclamação

A Reclamação talvez seja uma das matérias menos estudadas pelos processualistas brasileiros. Os poucos textos doutrinários que se dedicaram ao tema divergem quanto à natureza jurídica do instituto, havendo quem sustente se tratar de *recurso*, de *recurso anômalo*, de *remédio*, de *medida administrativa*, de *incidente processual*, de *ação mandamental*, de *mero procedimento* ou de *exercício do direito de petição* (Cfr. o excelente Marcelo Navarro Ribeiro Dantas, *Reclamação constitucional no direito brasileiro*, Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris, 2000, pp. 431 e ss.).

A Reclamação surgiu por construção jurisprudencial do STF, que entendeu, a despeito da inexistência de norma legal, ser necessário instrumento que lhe permitisse fazer prevalecer seus julgados e preservar sua competência, sobretudo diante da Justiça local.

Seu reconhecimento, assim, seria decorrência do princípio dos poderes implícitos.

Em 1957, o instituto passou a ser previsto no Regimento Interno do STF, que, a partir da Constituição de 1967, adquiriu força de lei.

Com a Constituição de 1988, a Reclamação atinge estatuta constitucional, em virtude de sua previsão expressa no rol das competências do STF e do STJ (arts. 102, I, “I”, e 105, I, “f”).

A Lei 8.038/1990 veio para disciplinar o cabimento do instituto no âmbito desses Tribunais Superiores.

Quanto à sua finalidade, a lei praticamente repete o texto constitucional, dispondo que caberá Reclamação “para preservar a competência do Tribunal ou garantir a autoridade” das decisões do STJ e do STF.

A ausência de densidade do texto normativo e a escassez de estudos doutrinários fazem com que a Reclamação, não obstante seu largo uso, não tenha ainda sido bem definida e delimitada com segurança pela jurisprudência.

Algumas questões, como as tratadas neste processo, encontram-se ainda em aberto, merecendo um exame mais aprofundado.

Desse modo, passo à análise dos pontos ventilados neste Recurso Especial à luz dos princípios que regem o direito processual civil e, mais especificamente, da finalidade do instituto da Reclamação.

2. Cabimento de Reclamação em Tribunal de Justiça

Como visto, a Reclamação encontra-se hoje prevista na Constituição e na Lei 8.038/1990. Contudo, não há qualquer norma legal a estabelecer seu cabimento além do âmbito do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Nessa linha, vale destacar o debate ocorrido no julgamento da ADI 2.212-1/CE, em que o STF analisava a validade de norma da Constituição do Estado do Ceará que estabeleceria a Reclamação na Corte local de Justiça.

Discutia-se se o instituto tinha natureza processual, o que acarretaria a inconstitucionalidade da norma por violação da competência atribuída à União (art. 22, I, da CF); ou se se enquadraria na competência estadual para organização judiciária (art. 125 da CF).

Apesar de amplo debate, em que se decidiu pela constitucionalidade da norma, não se pode extrair desse julgamento conclusão segura a respeito da natureza do instituto. Com efeito, o julgamento foi por maioria (que considerou que a norma não afrontava a competência da União para legislar sobre processo), e mesmo o Ministro Nelson Jobim, que acompanhou o voto-vencedor, reconheceu o caráter processual do instituto.

Ressalto, todavia, alguns aspectos que me parecem relevantes para a resolução do caso em tela.

O primeiro argumento que merece destaque foi lançado no parecer do então Advogado-Geral da União (hoje Ministro do STF), Gilmar Mendes. Sustentou ele que a Reclamação constituía instrumento essencial de defesa das decisões proferidas pelos Tribunais de Justiça estaduais no exercício da função de guardiões das Cartas locais.

Propôs, assim, interpretação conforme à Constituição Federal, admitindo-se a Reclamação nas Cortes estaduais apenas para preservar a autoridade das decisões proferidas no controle abstrato de normas, em virtude de sua eficácia geral e de seu efeito vinculante, deferidos pela Constituição Federal.

O segundo argumento que impende realçar foi trazido pelo Ministro Maurício Corrêa, que julgava inconstitucional a norma cearense. Transcrevo trecho de seu voto (grifei):

Convém observar, por fim, que apenas o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, *lato sensu*, podem ser considerados Tribunais nacionais, na medida em que processam feitos em grau de recurso tanto na Justiça federal quanto Estadual, resolvendo, inclusive, os conflitos de competência entre essas esferas do Poder

Judiciário (CF, artigos 102, “o”; e 105, “d”). Têm nessa perspectiva na reclamação o instrumento de preservação de suas competências e garantia de efetividade de suas decisões, sem que com isso haja qualquer risco de quebra de harmonia entre as diversas instâncias do Poder, que é nacional, resguardada sempre a hierarquia jurisdicional.

Note-se que a possibilidade de o Tribunal de Justiça decidir, em sede de reclamação, que um Juiz Federal, um Tribunal Regional Federal, um Juiz do Trabalho ou um Tribunal de outro Estado, estaria usurpando sua competência ou descumprindo suas decisões, poderia resultar em grave risco de ruptura do equilíbrio das instituições judiciárias. Observe-se que excepcionalidade da medida é tão grande que nem mesmo os outros Tribunais Superiores (TST, STM e TSE) foram com ela contemplados pela Carta Federal.

De fato, por expressa determinação constitucional, os conflitos de competência entre esferas diversas do Poder Judiciário devem ser resolvidos pelo STJ (art. 102, I, “o”) ou pelo STF (art. 105, I, “d”).

Por fim, ressaltam-se as razões do voto-vencedor, proferido pela Ministra Ellen Gracie, que, após transcrever o Parecer do Advogado-Geral da União, pleiteando o cabimento da Reclamação no âmbito dos Tribunais de Justiça apenas em controle concentrado, *interpretou que o instituto deveria ter ampla aplicação nos Tribunais estaduais*. Veja-se (grifei):

Opinou o Advogado-Geral, assim, por uma interpretação conforme a Constituição, por meio de redução teleológica, *“para o fim de admitir a reclamação para preservar a autoridade das decisões proferidas no controle abstrato de normas perante as Cortes Estaduais.”*

Vou mais além.

Como ensina Ada Pellegrini Grinover no mencionado artigo, a natureza jurídica da reclamação está mais próxima do direito de petição, constitucionalmente assegurado ao cidadão e à cidadã, do que ao direito de ação ou ao direito de recorrer que tem a parte no bojo de uma relação processual. O objetivo desse instrumento é o de proporcionar à parte ou ao terceiro interessado um meio hábil de, nas palavras de Ada Pellegrini, *“postular perante o próprio órgão que proferiu uma decisão o seu exato e integral cumprimento”*. Evita-se, por essa via, no caso de ofensa à autoridade de um julgado, decorrente, por exemplo, de uma interpretação que extravase os seus limites, o caminho tortuoso e demorado dos recursos previstos na legislação processual, inegavelmente inconvenientes quando já tem a parte uma decisão definitiva, transitada em julgado.

Não vejo porque não se possa, no âmbito estadual, em nome do princípio da simetria, dotar os Tribunais de Justiça desse instrumento, para garantir a autoridade das suas decisões que, não impugnadas pela via recursal, tenham ali mesmo transitado em julgado. Ou então para preservar a sua competência, eventualmente invadida por ato de outro Juízo ou Tribunal local.

O acórdão foi assim ementado:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 108, INCISO VII, ALÍNEA I DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ E ART. 21, INCISO VI, LETRA J DO REGIMENTO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA LOCAL. PREVISÃO, NO ÂMBITO ESTADUAL, DO INSTITUTO DA RECLAMAÇÃO. INSTITUTO DE NATUREZA PROCESSUAL CONSTITUCIONAL, SITUADO NO ÂMBITO DO DIREITO DE PETIÇÃO PREVISTO NO ARTIGO 5º, INCISO XXXIV, ALÍNEA A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 22, INCISO I DA CARTA.

1. A natureza jurídica da reclamação não é a de um recurso, de uma ação e nem de um incidente processual. Situa-se ela no âmbito do direito constitucional de petição previsto no artigo 5º, inciso XXXIV da Constituição Federal. Em consequência, a sua adoção pelo Estado-membro, pela via legislativa local, não implica em invasão da competência privativa da União para legislar sobre direito processual (art. 22, I da CF).

2. A reclamação constitui instrumento que, aplicado no âmbito dos Estados-membros, tem como objetivo evitar, no caso de ofensa à autoridade de um julgado, o caminho tortuoso e demorado dos recursos previstos na legislação processual, inegavelmente inconvenientes quando já tem a parte uma decisão definitiva. Visa, também, à preservação da competência dos Tribunais de Justiça estaduais, diante de eventual usurpação por parte de Juízo ou outro Tribunal local.

3. A adoção desse instrumento pelos Estados-membros, além de estar em sintonia com o princípio da simetria, está em consonância com o princípio da efetividade das decisões judiciais.

4. Ação direta de inconstitucionalidade improcedente.

Verifica-se que o STF admitiu o cabimento de Reclamação no âmbito dos Tribunais de Justiça dos Estados, *sem qualquer restrição*, não tendo sido acolhido o Parecer do Advogado-Geral que propunha interpretação conforme à Constituição, limitando a aplicação do instituto às hipóteses em que a Corte atuasse em controle concentrado de constitucionalidade.

Desse modo, em virtude dos efeitos vinculantes da decisão do Supremo, é cabível, no Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, “reclamação para preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões” (norma estadual considerada constitucional).

Parece-me evidente que os fundamentos da decisão do STF aplicam-se a todos os Tribunais de Justiça do país. Devem ser analisadas, então, as consequências da aplicação desses mesmos fundamentos aos Tribunais Regionais Federais. Passo a fazê-lo.

3. Cabimento de Reclamação em Tribunal Regional Federal

A competência dos Tribunais de Justiça distingue-se, basicamente, daquela atribuída aos Tribunais Regionais Federais apenas no que respeita ao controle concentrado de constitucionalidade, exercido somente pelos primeiros.

Ao admitir amplamente o uso da Reclamação nos Tribunais de Justiça (rechaçando a tese da aplicação apenas nos casos de controle concentrado de constitucionalidade), o STF desmontou os fundamentos que embasavam a rejeição à aplicação da medida nas Cortes locais, o que parece atingir também os Tribunais Regionais Federais.

Com efeito, havia dois argumentos contrários ao uso da Reclamação nos Tribunais locais: a) sua estrutura hierarquizada confere instrumentos capazes de assegurar a observância de suas decisões pelos juízes de primeiro grau; e b) a ausência de previsão legal. Ambos óbices, s.m.j., foram refutados pela decisão do STF.

Quanto ao primeiro, poder-se-ia sustentar que a previsão de correção parcial nos Tribunais locais, nos casos de erro ou abuso de juiz, afastaria a necessidade da reclamação, dada a semelhança entre os institutos. No âmbito federal, vale ressaltar o disposto na Lei 5.010/1966, que organiza a Justiça de primeira instância:

Art. 6º Ao Conselho da Justiça Federal compete:

I - conhecer de correção parcial requerida pela parte ou pela Procuradoria da República contra ato ou despacho do Juiz de que não caiba recurso ou que importe erro de ofício ou abuso de poder;

Colhe-se, ainda, do Regimento Interno do TRF da 1ª Região, ao qual foi dirigida a Reclamação:

Art. 265. Caberá correção parcial contra ato ou despacho de juiz de que não caiba recurso, bem como de omissão que importe erro de ofício ou abuso de poder.

As hipóteses de admissibilidade da correção parcial também são controvertidas na doutrina. Trata-se, originalmente, de medida administrativa e disciplinar, destinada a advertir ou punir o juiz que cometesse erro ou abuso de poder. Nesse sentido, a correção se dirigiria, como de fato se dirige em vários Tribunais, à Corregedoria de Justiça, e não ao órgão julgador de Segunda Instância.

Ao longo do tempo, contudo, o uso da correção parcial foi ampliado por diversos Tribunais, que lhe emprestaram efeitos, inclusive, de cassação de decisões proferidas no processo em caso de erro ou abuso de poder de juiz de Primeiro Grau.

Assim, a correção adquire, muitas vezes, caráter de verdadeiro recurso, sobretudo a partir do CPC de 1939, que difundiu seu uso ao consagrar o princípio da irrecorribilidade em separado das decisões interlocutórias.

O uso recursal da correição é criticado por parte da doutrina que afirma que “todas as finalidades que ela pretendia alcançar, todos os supostos problemas que desejava obviar foram solvidos, com o novo regime do agravo” (Cfr. Marcelo Navarro Ribeiro Dantas, ob. cit., p. 139).

A despeito da recorribilidade de todas as decisões interlocutórias por meio de agravo de instrumento e da previsão de correição parcial também nos regimentos dos Tribunais de Justiça (nos casos de erro ou abuso de poder), o STF considerou cabível a Reclamação na Corte local.

Ademais, no caso dos autos não é a correição parcial o instrumento adequado para socorrer o reclamante, tendo em vista que não se trata de ato de juiz de primeiro grau, mas de autoridade administrativa.

A linha de raciocínio implementada pelo voto-condutor da ADI 2.212-1/CE leva à conclusão de que o Supremo admite o uso da Reclamação em todos os Tribunais, com base no princípio da efetividade.

No mesmo diapasão, vale destacar a lição, sempre lapidar, de Ada Pellegrini Grinover, a minha adorada professora (“A reclamação para garantia da autoridade das decisões dos Tribunais”, in *Consulex*, n.º 127 - Abril de 2002, p. 40, grifei):

[E]stendendo a mesma previsão ao Superior Tribunal de Justiça, a Carta Política deixa claro que não se trata de medida admissível com exclusividade na Suprema Corte, mas de providência de caráter geral, *destinada a fazer valer a autoridade de quaisquer tribunais*.

Ao lado desses, um terceiro argumento deve ser lembrado: é que *o remédio, agora previsto de forma expressa e clara, insere-se num quadro mais amplo de garantias processuais próprias do Estado de Direito*, consagradas não somente nas cartas constitucionais, mas também nos próprios textos internacionais, cuja maior preocupação é assegurar não apenas a proteção jurisdicional dos direitos, mas sobretudo a indispensável efetividade dessa mesma proteção.

Admitido, pois, em Ação Direta de Inconstitucionalidade, o uso da Reclamação nos Tribunais Estaduais, não vejo como afastar, *a priori*, seu cabimento nos Tribunais Regionais Federais. De toda sorte, aqui se apresenta a questão da necessidade da existência de previsão legal expressa a autorizar o uso do instituto no âmbito desses Tribunais. Nesse ponto, e diante da premissa de que o objetivo da Reclamação é conferir efetividade às decisões judiciais, filio-me à corrente dos que, como o Ministro Sepúlveda Pertence, entendem que “outra manifestação de poder implícito dos tribunais é o poder de dar efetividade às próprias decisões e o de defender a própria competência, a partir do qual o Supremo criou, para si mesmo, o instituto da reclamação” (voto proferido na ADI já mencionada).

Como manifestação do poder implícito dos Tribunais, entendo que o instituto da Reclamação não precisa estar previsto em lei, já que, com o intuito de preservar

a autoridade de suas decisões judiciais, cabe ao juiz fazer uso de todos os meios disponíveis, desde que não proibidos, incompatíveis com os princípios reitores do Estado de Direito Democrático e do direito processual moderno, ou ofensivos à dignidade da justiça.

4. Conclusões parciais sobre o cabimento de Reclamação em Tribunal de Justiça e Tribunal Regional Federal

Assim, o estudo da origem e finalidade do instituto, bem como os fundamentos lançados pelos Ministros do STF no julgamento da ADI 2.212-1/CE levam-me a concluir, distinguindo as hipóteses de *preservação de competência e de garantia da autoridade da decisão judicial*, que:

a) a despeito da competência da União para legislar sobre direito processual, os Estados, com base no princípio da simetria, podem instituir Reclamação no âmbito dos Tribunais de Justiça, ao menos para preservar *a autoridade das decisões proferidas no controle abstrato de normas*, em virtude de sua eficácia geral e de seu efeito vinculante, deferidos pela Constituição Federal. Esse argumento, como é óbvio, não autoriza o uso do instituto pelos Tribunais Regionais Federais, já que não exercem controle concentrado de constitucionalidade;

b) a possibilidade de o Tribunal de Justiça ou Tribunal Regional Federal decidir, em Reclamação, que um outro Tribunal (ou juiz a ele vinculado) estaria usurpando sua competência ou descumprindo suas decisões, poderia resultar em grave risco de ruptura do equilíbrio das instituições judiciárias. Desse modo, entendo *que não cabe Reclamação no âmbito dos Tribunais Estaduais e Regionais Federais para preservação de suas competências* (eventuais conflitos devem ser solucionados pelos Tribunais Superiores, nos termos do art. 102, I, “o”, e do art. 105, I, “d”, ambos da CF). Constituem *exceções apenas os casos em que a usurpação de competência se dê por juiz de primeiro grau vinculado ao próprio Tribunal*, em causas de competência originária do colegiado (conforme o item seguinte);

c) o princípio da efetividade das decisões judiciais deve guiar a interpretação conferida ao instituto. Nesse sentido, é de se reconhecer que a Reclamação evita, no caso de *ofensa à autoridade de um julgado* por uma interpretação que extravase seus limites, a morosidade e ineficácia relativa das medidas processuais ordinariamente cabíveis quando ainda não se tem um provimento judicial definitivo. Assim, *parece possível a utilização do instituto da Reclamação no âmbito dos Tribunais Estaduais e Regionais Federais para garantir a autoridade de suas decisões, diante de atos de juízes a eles vinculados*; e,

d) por se tratar de poder implícito dos Tribunais, a Reclamação não demanda expressa previsão legal, sendo decorrência lógica e necessária da competência dos órgãos colegiados para a preservação da autoridade de suas decisões.

5. Cabimento de Reclamação contra ato de autoridade administrativa

Como acima aludimos, a Reclamação, independentemente da natureza que se lhe atribua, constitui importante instrumento para conferir efetividade às decisões dos Tribunais, tornando desnecessária a *via crucis* recursal.

O instituto surgiu, já indicamos, a partir da necessidade do STF de fazer com que as instâncias inferiores cumprissem suas decisões.

A questão que se pretende responder nesse tópico é de outra ordem: diz respeito ao cabimento da Reclamação para fazer com que as partes (mais especificamente quando se trate de autoridade administrativa) obedeçam às decisões judiciais proferidas pelos Tribunais.

Desde logo ressaltam-se duas hipóteses expressamente previstas para o cabimento de Reclamação contra ato de autoridade administrativa:

a) a de decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade, em virtude do disposto no art. 28 da Lei 9.868/1999, que atribui “eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à *Administração Pública federal, estadual e municipal*”;

b) a de ato administrativo que contrariar súmula vinculante do STF, por força de expressa determinação constitucional (art. 103-A, § 3º, incluído pela EC 45/2004).

Os demais casos, a meu ver, demandam reflexão pelo STJ.

É bem verdade que diversos julgados do STJ admitem, explícita ou implicitamente (quando se analisa o mérito da Reclamação, examinando se o ato da autoridade efetivamente ofendeu a autoridade de sua decisão judicial), o manejo de Reclamação contra ato administrativo.

Nesse sentido, destaco os seguintes precedentes:

RECLAMAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE ORDEM MANDAMENTAL DE REINTEGRAÇÃO DO RECLAMANTE AOS QUADROS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA - MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO - OBRIGAÇÃO DE EXERCER O CONTROLE E FISCALIZAÇÃO DOS ATOS DA ENTIDADE - RECLAMAÇÃO PROCEDENTE.

1. Ainda que o Ministério da Educação já tenha adotado as providências a que se incumbe, para a reintegração do Reclamante, estando esta a depender do cumprimento de diligências ulteriores, ainda não realizadas pela Universidade Federal de Roraima, tem a autoridade reclamada obrigação de exercer o controle e a fiscalização dos atos da entidade, a despeito de sua autonomia administrativa, que se considera relativa, nos termos da CR/88, arts. 207, 208 e 209.

2. Reclamação julgada procedente.

(Rel. 1.042/DF, Rel. Ministro PAULO MEDINA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 25.05.2005, DJ 01.08.2005 p. 314)

PROCESSO CIVIL – RECLAMAÇÃO – SERVIDORES PÚBLICOS - VENCIMENTOS - REAJUSTE - LEI Nº 8.880/94 - URV - RESÍDUO DE 3,17% - DIREITO LÍQUIDO E CERTO COMPROVADO - SEGURANÇA CONCEDIDA - PEDIDO PROCEDENTE.

1 - A Reclamação tem por escopo a preservação da competência desta Corte, bem como a garantia da autoridade de suas decisões (art. 105, I, “f”, da Constituição Federal c/c art. 187, do RISTJ). Tendo sido reconhecido como devido o resíduo de 3,17% aos filiados da reclamante, a teor da aplicação conjunta dos arts. 28 e 29, parág. 5º, da Lei 8.880/94, correspondente à variação acumulada no IPC-r entre o mês da primeira emissão do Real e o mês de dezembro de 1994, resta evidente o intuito procrastinatório das autoridades coatoras ao não dar início à sua efetiva implementação.

2 - Precedentes (MS nºs 7.915/DF, 6.864/DF e 8.514/DF).

3 – Reclamação procedente, determinando-se às autoridades reclamadas o imediato cumprimento do decidido no julgamento do MS 4.380/DF, implementando-se o reajuste devido aos associados da Reclamante.

(Rcl. 815/DF, Rel. Ministro JORGE SCARTEZZINI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 26.11.2003, DJ 08.03.2004 p. 167)

(...)

4 - Em relação ao Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Justiça, não houve afronta à decisão deste Tribunal. Isso porque não ocorreram irregularidades no procedimento administrativo, pois a defesa apresentada pelo ora reclamante foi devidamente apreciada, com análise do mérito.

5 - A reclamação visa a preservar a competência desta Corte Superior e/ou a garantir a autoridade das suas decisões, não servindo como alternativa recursal nem como substitutivo da ação rescisória.

6 - Indeferimento da reclamação, com a revogação da liminar inicialmente concedida, prejudicado o exame dos agravos regimentais interpostos pela União e pelo Ministério Público Federal.

(Rcl 1.410/DF, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08.06.2005, DJ 01.08.2005 p. 298)

Contudo, esse entendimento não prevaleceu no julgamento, pela Primeira Seção, da Rcl 2.207-SP. O acórdão foi assim ementado:

AÇÃO DECLARATÓRIA. COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. DESCUMPRIMENTO DO DECISUM PELA ADMINISTRAÇÃO. RECLAMAÇÃO. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA.

1. Descabe reclamação perante o STJ para garantir o cumprimento pela administração de *decisum* exarado em sede de ação declaratória. Inadequação da via eleita. O sistema processual pátrio prevê a utilização pela parte interessada do pro-

cesso de execução para a efetivação do direito que lhe foi reconhecido no processo de conhecimento.

2. Reclamação improcedente.

(Rcl 2207/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24.10.2007, DJ 07.02.2008 p. 1)

Essa interpretação parece conferir mais racionalidade ao sistema processual brasileiro, que é dotado de outros instrumentos aptos a assegurar a efetividade da tutela jurisdicional. Explico.

É certo que, nas hipóteses em que o Tribunal age no exercício de sua *competência originária*, a ele devem ser disponibilizados os instrumentos destinados a fazer cumprir sua decisão judicial. Parece-me que é nesse sentido que a jurisprudência vem admitindo a Reclamação (para garantir a autoridade da decisão da Corte) contra atos de autoridade administrativa, notadamente quando se descumpre provimento mandamental.

A pergunta que se deve fazer, então, é a seguinte: a Reclamação é o instrumento adequado para que os Tribunais façam com que *a parte (autoridade administrativa)* cumpra suas decisões?

Nesse passo, cabem duas considerações principais.

Em primeiro lugar, a regra no processo civil é a de atribuir poderes ao Tribunal para executar os acórdãos que profere nas causas de competência originária, cabendo ao juiz de Primeira Instância a execução das decisões exaradas em sede recursal.

Como acentua Alexandre Moreira Tavares dos Santos, “manter a integridade deste sistema não é uma questão meramente teórica, mas principalmente de ordem pública, pois, se todos os acórdãos dos tribunais fossem executados pelos mesmos quando não cumpridos voluntariamente pela parte sucumbente, impossibilitar-se-ia o funcionamento destes” (“Da reclamação”, *in Revista dos Tribunais*, ano 92, volume 808, fevereiro de 2003, pp. 132-133).

Assim, a competência para fazer cumprir a decisão judicial não será do Tribunal nas hipóteses em que este atua como instância recursal, perdendo a razão de ser a apresentação de Reclamação contra ato ou omissão de uma das partes (ato não-judicial).

O mesmo entendimento ficou consagrado no voto do e. Ministro Noronha no julgamento da já mencionada Rcl 2.207-SP:

Portanto, caberia à ora reclamante, promover a execução da sentença que reconheceu o seu direito à repetição do indébito tributário, competindo ao juízo da execução dirimir qualquer questão quanto ao cumprimento da decisão exarada pelo Superior Tribunal. Persistindo o não cumprimento do *decisum* desta Corte, aí sim, cabível a reclamação.

Ademais, apenas como hipótese, imaginemos o que ocorreria se todos os contribuintes com direito a compensação de indébitos tributários reconhecido em processo de conhecimento, confirmado em grau de recurso por *decisum* deste Superior Tribunal, que não se sentissem satisfeitos em suas pretensões perante a autoridade administrativa, resolvessem, em vez valer-se do processo de execução, ajuizar reclamação perante esta Corte? O caos. Não tanto pela avalanche de reclamações, mas pelo desprestígio da execução, uma vez que esta Corte Superior seria transformada em juízo de execução em processos de conhecimento em que atuou em grau de recurso.

Conclui-se, assim, que, no mínimo, não cabe Reclamação contra ato de autoridade nos casos em que a decisão do Tribunal é proferida em grau de recurso.

Um exemplo permitirá melhor expressar o meu raciocínio. Vejamos.

Imaginem-se dois Mandados de Segurança impetrados na instância ordinária por dois diferentes contribuintes em face da mesma autoridade para assegurar direito líquido e certo. No primeiro, o juiz de primeiro grau defere a liminar e, ao final, concede a ordem. No segundo, o juiz e o Tribunal denegam a ordem, mas o STJ dá provimento ao Recurso Especial para concedê-la. Pergunta-se: no caso de descumprimento da decisão judicial pela autoridade administrativa, que remédio seria cabível em cada um dos casos?

Noutras palavras, se o fato de a autoridade administrativa descumprir a decisão judicial dos Tribunais Superiores desafiar Reclamação, como ficariam as hipóteses em que a decisão descumprida for proferida por juízo de primeiro grau? Não haverá instrumento processual disponível para que o magistrado faça cumprir sua decisão?

É evidente que o Judiciário necessita dispor de meios para fazer cumprir suas decisões, mas deve haver alguma racionalidade e sistemática na utilização dos instrumentos que visem à concessão de tutela ou à sua efetivação.

Assim, parece que há aqui um erro de perspectiva. Com o nobre intuito de conferir efetividade às suas decisões, o STJ passou a admitir Reclamação como meio de compelir a autoridade administrativa ao cumprimento do que foi decidido. Ocorre que não é essa a função da Reclamação, tal qual prevista constitucional e legalmente.

Ora, se a autoridade descumpre decisão mandamental proferida em Primeiro Grau, não há necessidade de ajuizar nova ação ou interpor qualquer recurso. Mediante simples petição a parte beneficiária da ordem poderá informar ao Juízo o descumprimento de sua decisão e solicitar providências para que seja integralmente observada.

Valendo-me novamente do estudo de Alexandre dos Santos (ob. cit. p. 133):

[S]e a parte já tem uma decisão mandamental do STF ou do STJ que uma autoridade administrativa não cumpre, seria um *bis in idem* ilógico obter outra decisão, em sede de reclamação, da mesma natureza e contra a mesma autoridade administrativa. Nesse caso, forçoso reconhecer que o efeito desta segunda decisão seria somente moral, haja vista que ela teria a mesma validade e eficácia da primeira.

Por isso, entendemos que o reclamante não tem interesse de agir para ajuizar reclamação contra autoridade administrativa nos processos subjetivos.

Arremata o autor:

Não obstante, é inequívoco que as mesmas providências que podem ser tomadas pelo colegiado em sede de reclamação para se fazer cumprir o julgado da corte, ou seja, a expedição de ofícios, e até mesmo a aplicação de medida sub-rogatória destinada a ter o mesmo resultado prático equivalente ao adimplemento do comando judicial, também podem ser tomadas pela presidência do órgão julgador, ou no incidente de execução submetido ao colegiado.

À mesma conclusão havia chegado o e. Ministro Ari Pargendler no julgamento da Rcl 526/DF, em que ficou vencido:

Aqui, não há decisão exorbitante do julgado a ser cassada, e sim, descumprimento do acórdão proferido pelo Tribunal no exercício de sua competência originária.

Nesta hipótese, o Tribunal deve fazer cumprir sua decisão por intermédio da Presidência do Órgão Julgador, mediante simples ofício de execução imediata.

A não ser assim, estar-se-á criando figura anômala, a da reclamação como ação de execução em mandado de segurança, desfigurando, a um tempo, ambos os institutos.

A própria dicção do art. 17 da Lei 8.038/1990 parece evidenciar que a Reclamação não se destina a combater o descumprimento de ordem judicial por autoridade administrativa. Transcrevo o dispositivo:

Art. 17. Julgando procedente a reclamação, o Tribunal *cassará a decisão exorbitante de seu julgado* ou determinará medida adequada à preservação de sua competência.

O provimento judicial nos casos de Reclamação é para: a) cassar *decisão* exorbitante de seu julgado; ou b) determinar medida adequada à preservação de sua competência.

Ora, ao exigir que uma das partes (a autoridade administrativa) cumpra a decisão judicial, o Tribunal não estará preservando sua competência, nem cassando decisão exorbitante de seu julgado. A “decisão” a ser cassada não é administrativa, mas claramente aquela proferida por outro juiz ou tribunal.

Como se depreende do exposto, o objetivo de afirmar o não-cabimento da Reclamação contra ato de autoridade administrativa não é negar efetividade às decisões judiciais. Antes, o contrário. Se uma das partes já tem a seu favor provimento mandamental e este é descumprido pela outra parte, não há necessidade de

instauração de nova ação, recurso ou qualquer outra categoria em que se pretenda enquadrar a Reclamação.

A efetividade da decisão judicial já proferida deve ser assegurada por meio mais simples: basta a comunicação do descumprimento ao juiz de primeira instância, que deverá expedir ofício ao administrador claudicante, tomando, a partir daí, as providências de rigor no sentido de garantir a força e o conteúdo de seu provimento e de sua autoridade. Excepcionalmente, no caso de competência originária do Tribunal, essa comunicação deve ser dirigida a esse órgão colegiado.

Diante do princípio da instrumentalidade do processo, entendo que devem ser *processadas como simples petições* (art. 67, XIX, do RI/STJ) as reclamações propostas no Tribunal para cumprimento pelas autoridades administrativas de decisões proferidas em causas de sua competência originária. Caracterizado o descumprimento, o Tribunal deve expedir ofícios ou, se necessário, aplicar medida sub-rogatória destinada a ter o mesmo resultado prático equivalente ao adimplemento do comando judicial.

Nesse ponto, e reafirmando meu compromisso com a efetividade da tutela jurisdicional, preocupa-me menos a aceitação da Reclamação para fazer cumprir decisões judiciais proferidas pelos Tribunais em causas de sua competência originária. Isso porque, cabendo a execução do julgado ao próprio Tribunal, pouco importa o *nomen juris* atribuído à medida que vise a dar cumprimento à decisão. Relevante será o procedimento adotado ao se processar a medida, devendo-se evitar a prolatação de nova decisão judicial sobre algo que já foi apreciado.

Por outro lado, imprescindível parece-me fixar o entendimento de que não cabe Reclamação contra ato administrativo no âmbito dos Tribunais nas hipóteses em que estes atuem em grau de recurso. Trata-se, como já frisei, de observar o princípio de que ao Tribunal compete executar os acórdãos que profere nas causas de competência originária, mas cabe ao juiz de primeira instância a execução das decisões proferidas em sede recursal, já que, para repetir a citada lição de Alexandre Moreira Tavares dos Santos, “manter a integridade deste sistema não é uma questão meramente teórica, mas principalmente de ordem pública, pois, se todos os acórdãos dos tribunais fossem executados pelos mesmos quando não cumpridos voluntariamente pela parte sucumbente, impossibilitar-se-ia o funcionamento destes” (“Da reclamação”, in *Revista dos Tribunais*, ano 92, volume 808, fevereiro de 2003, pp. 132-133).

6. Conclusões

De todo o exposto, retiro as seguintes conclusões:

a) O princípio da efetividade das decisões judiciais autoriza a utilização do instituto da Reclamação no âmbito dos Tribunais Estaduais e Regionais Federais para *garantir a autoridade de suas decisões* ou *preservar sua competência* diante de atos de juízes a eles vinculados;

JURISPRUDÊNCIA

b) por se tratar de poder implícito dos Tribunais, *a Reclamação não precisa estar prevista em lei*, cabendo aos órgãos colegiados a preservação da autoridade de suas decisões judiciais;

c) não cabe Reclamação no âmbito dos Tribunais Estaduais e Regionais Federais para *preservação de sua competência em face de outras esferas do Poder Judiciário* (eventuais conflitos devem ser solucionados pelos Tribunais Superiores, nos termos do art. 102, I, “o”, e do art. 105, I, “d”, ambos da CF);

d) a Reclamação não se destina a *combater o descumprimento de ordem judicial por autoridade administrativa*, exceto nos casos expressamente previstos em lei (art. 28 da Lei 9.868/1999) ou na Constituição (art. 103-A, § 3º, incluído pela EC 45/2004). A efetividade da decisão judicial já proferida deve ser assegurada por meio mais simples, bastando a comunicação do descumprimento ao juiz de primeira instância (ou Tribunal, apenas na situação excepcional de competência originária), que deverá expedir ofício à autoridade claudicante;

e) mesmo nos casos em que a decisão é proferida pelo Tribunal, *em grau de recurso*, caberá ao juízo de primeiro grau assegurar seu cumprimento pelas partes;

f) devem ser processadas como *meras petições* as reclamações propostas no Tribunal para cumprimento pelas autoridades administrativas de decisões proferidas em causas de sua competência originária (princípio da instrumentalidade do processo). Caracterizado o descumprimento, o Tribunal deve expedir ofícios ou, se necessário, aplicar medida sub-rogatória destinada a ter o mesmo resultado prático equivalente ao adimplemento do comando judicial.

Diante do exposto, tendo em vista que, no caso concreto, se pretende o cumprimento, por autoridade administrativa, de decisão judicial proferida em grau de recurso pelo Tribunal Regional Federal, *nego provimento ao Recurso Especial*, sem prejuízo de a pretensão do reclamante ser formulada por simples petição dirigida ao juiz de primeira instância.

É como **voto**.

RECURSO ESPECIAL Nº 863.055 - GO (2006/0142441-8)

VOTO-MÉRITO

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI: Sr. Presidente, também ressaltando meu ponto de vista, como fez o Sr. Ministro José Delgado, mas, em homenagem ao precedente da Seção que acabou de ser publicado, acompanho o voto do Sr. Ministro Relator.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2006/0142441-8 **REsp 863055/GO**

Números Origem: 199701000062942 200501000138239

PAUTA: 27/02/2008

JULGADO: 27/02/2008

Relator

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Ministra Impedida

Exma. Sra. Ministra: **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: **FRIGORÍFICO MARGEN LTDA**

ADVOGADO: **ROBERTA MARIA RANGEL FALCÃO RODRIGUES E OUTRO(S)**

RECORRIDO: **INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS**

REPR. POR: **PROCURADORIA-GERAL FEDERAL**

PROCURADOR: **ANGÉLICA VELLA FERNANDES DUBRA E OUTRO(S)**

ASSUNTO: Tributário - Contribuição - Social - Multa

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentou, oralmente, a Dra. Roberta Maria Rangel Falcão Rodrigues, pela recorrente.

JURISPRUDÊNCIA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Seção, por unanimidade, com as ressalvas dos Srs. Ministros José Delgado e Teori Albino Zavascki, conheceu do recurso especial, mas lhe negou provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região), José Delgado, Francisco Falcão, Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Impedida a Sra. Ministra Eliana Calmon.

Brasília, 27 de fevereiro de 2008

Carolina Vêras

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 18/09/2009).

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. PRAZO DECADENCIAL.

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0)

RELATOR:	MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE:	INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
REPR. POR:	PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
PROCURADOR:	MARINA CÂMARA ALBUQUERQUE E OUTRO(S)
RECORRIDO:	ESTADO DE SANTA CATARINA
PROCURADOR:	CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO

CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EREsp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do *Codex Tributário*, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, “Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro”, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, “Direito Tributário Brasileiro”, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

JURISPRUDÊNCIA

7. Recurso especial 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, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Eliana Calmon e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 12 de agosto de 2009(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto pelo INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL, com fulcro nas alíneas “a” e “c”, do permissivo constitucional, no intuito de ver reformado acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cuja ementa restou assim transcrita:

“EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. LEGITIMIDADE RECURSAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. Consoante já decidiu esta Corte e o STJ, o advogado não tem legitimidade para recorrer no processo de conhecimento quanto aos honorários advocatícios. Assim, correta a interposição do recurso pela empresa embargante.

2. Corte já reconheceu a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91.

3. As normas dos artigos 150, § 4.º e 173 do CTN não são de aplicação cumulativa ou concorrente.

4. Decorridos mais de cinco anos entre a data do fato gerador mais recente e a notificação fiscal, impõe-se o reconhecimento da decadência.

5. Honorários advocatícios majorados para 10% do valor atribuído à causa, em consonância com o disposto no art. 20, § 4º, do CPC e com os precedentes desta Turma.”

Noticiam os autos que o ESTADO DE SANTA CATARINA ofereceu embargos à execução fiscal intentada pelo INSTITUTO NACIONAL DO SEGU-

RO SOCIAL - INSS, que objetiva a cobrança de contribuições previdenciárias. Na inicial, o embargante, ora recorrido, aduziu a nulidade da CDA (por ausência dos requisitos legais), o cerceamento de defesa (considerando que a notificação fiscal não apresentou os nomes dos servidores sobre cujas remunerações estão sendo exigidas as contribuições previdenciárias), bem como a decadência dos créditos executados.

Sobreveio sentença que julgou extinto o processo, por força do artigo 269, IV, do CPC, reconhecendo a decadência dos créditos executados. O Juízo Singular, afastando o prazo decadencial decenal previsto no artigo 45, da Lei 8.212/91, considerou cabível a aplicação do prazo quinquenal previsto no artigo 173, do CTN. Na oportunidade, restou assente que:

“Na hipótese dos autos, o fato gerador mais remoto ocorreu em janeiro de 1991 e o mais recente em dezembro de 1994, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, em 01/01/1992 e 01/01/1995, respectivamente. Considerando que o lançamento se deu em 26/03/2001 e a inscrição foi efetuada em 03/09/2003, constato que se passaram mais de cinco anos dos fatos geradores compreendidos entre os anos de 1991 a 1994, configurando a decadência alegada.”

Em sede de apelação, o Tribunal de origem negou provimento ao recurso do INSS e à remessa oficial e deu provimento ao recurso do Estado de Santa Catarina, nos termos da ementa anteriormente reproduzida.

Opostos embargos de declaração pelo INSS, acolhidos para determinar a juntada de cópia da arguição de inconstitucionalidade no AI nº 2000.04.01.092228-3, cuja ementa transcreve-se:

“ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - CAPUT DO ART. 45, DA LEI 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45, da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.”

Nas razões do especial, sustenta a autarquia previdenciária que o acórdão hostilizado incorreu em violação dos artigos 150, § 4º, e 173, I, do CTN, uma vez que:

“Nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, o prazo para a homologação do lançamento é de 5 (cinco) anos. Assim, como o prazo para a constituição do crédito tributário se inicia no primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o prazo de decadência, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, inexistente

o pagamento, é de 10 (dez) anos, e não de 5 (cinco), como equivocadamente concluiu o Tribunal a quo.”

Traz ainda aresto do STJ para confronto, no sentido de que:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ART. 150, § 4º E 173, I, AMBOS DO CTN.

1. No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art. 150, § 4º do CTN).

2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V do CTN, cujo prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I do CTN.

3. Com o encerramento do prazo para homologação (art. 150, § 4º do CTN), inicia-se a contagem do prazo previsto no art. 173, I do CTN. Inexistindo pagamento antecipado, conclui-se ter o Fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário.

4. Em síntese, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário será: a) de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, se o tributo sujeitar-se a lançamento direto ou por declaração (regra geral do art. 173, I do CTN); b) de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador no caso de lançamento por homologação em que há pagamento antecipado pelo contribuinte (aplicação do art. 150, § 4º do CTN) e c) de dez anos a contar do fato gerador nos casos de lançamento por homologação sem que nenhum pagamento tenha sido realizado pelo sujeito passivo, oportunidade em que surgirá a figura do lançamento direto substitutivo do lançamento por homologação (aplicação cumulativa do art. 150, § 4º com o art. 173, I, ambos do CTN).

5. Precedentes da Primeira Seção e das duas Turmas de Direito Público.

6. Embargos de divergência providos.” (EREsp 466.779/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 08.06.2005, DJ 01.08.2005)

Às fls. 174/190, consta recurso extraordinário interposto pelo INSS, admitido na origem.

O prazo para oferecimento de contra-razões ao recurso especial decorreu *in albis*.

O recurso especial recebeu crivo positivo de admissibilidade na instância ordinária.

Em 18.05.2009, o recurso especial foi submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC (recurso representativo de controvérsia), tendo sido afetado à Primeira Seção.

O Ministério Público Federal opina pelo não conhecimento do recurso especial ou, no mérito, pelo seu desprovimento, nos termos da seguinte ementa:

“Processual Civil e Tributário. Embargos à Execução Fiscal. Contribuição previdenciária. Recurso especial. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Ausência de pagamento antecipado. Direito à constituição do crédito. Prazo decadencial. Quinquenal. Termo inicial. Primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Artigo 173, inciso I, do CTN. Precedentes do STJ. Parecer pelo não conhecimento do recurso ou, no mérito, pelo seu desprovimento.”

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EREsp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo

lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do *Codex* Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, “Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro”, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, “Direito Tributário Brasileiro”, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, impõe-se o conhecimento do apelo, porquanto prequestionada a matéria federal ventilada.

A insurgência especial cinge-se à decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à contribuições previdenciárias cujos atos impositivos ocorreram no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994.

Deveras, a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de

lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, verbis:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

No mesmo diapasão, destacam-se as ementas dos seguintes julgados oriundos da Primeira Seção:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

(...)

8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª ed., Max Limonad, págs. 163/210).

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

11. Assim, conta-se do “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

12. Por seu turno, nos casos em que inexistente o pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento,

fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.

13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: “Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício” (In *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado.

Entrementes, “transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado” (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.

16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999.

17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação

de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.

18. *Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido.*” (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008)

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. *Agravo regimental a que se dá parcial provimento.*” (AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006)

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

4. Deveras, é assente na doutrina:

“a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos ‘cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa’; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

(...)

*A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se ‘definitivamente extinto o crédito’ no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de crescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar ‘definitivamente extinto o crédito’? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo.” (Alberto Xavier, *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, p. 92 a 94).*

5. Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996.

6. Embargos de Divergência rejeitados.” (EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005)

Outrossim, impende assinalar que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do *Codex Tributário*, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, “Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro”, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, “Direito Tributário Brasileiro”, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de

JURISPRUDÊNCIA

Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

Com essas considerações, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, aos Tribunais Regionais Federais, bem como aos Tribunais de Justiça dos Estados, com fins de cumprimento do disposto no parágrafo 7.º do artigo 543-C do Código de Processo Civil (arts. 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008).

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2007/0176994-0

REsp 973733/SC

Números Origem: 200372000150431 200472000051068

PAUTA: 12/08/2009

JULGADO: 12/08/2009

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
REPR. POR: PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
PROCURADOR: MARINA CÂMARA ALBUQUERQUE E OUTRO(S)
RECORRIDO: ESTADO DE SANTA CATARINA
PROCURADOR: CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Dívida Ativa

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Eliana Calmon e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 12 de agosto de 2009
Carolina Vêras
Secretária
(Ementa publicada no DJe de 18/09/2009).

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SÚMULA VINCULANTE Nº 8/STF. INAPLICABILIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ADEQUAÇÃO DO JULGADO AO ENTENDIMENTO QUE SE FIRMOU POSTERIORMENTE.

EDcl nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 917.745 - RJ (2006/0038369-8)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON
EMBARGANTE: HÉLIO MACHADO ROCHA
ADVOGADO: JOSEVAL SIRQUEIRA E OUTRO(S)

JURISPRUDÊNCIA

EMBARGADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
REPR. POR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – AUSÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO – SÚMULA VINCULANTE Nº 8/STF – PRAZO PRESCRICIONAL DO ART. 174 DO CTN – INAPLICABILIDADE – IMPOSSIBILIDADE DE ADEQUAÇÃO DO JULGADO AO ENTENDIMENTO QUE SE FIRMOU POSTERIORMENTE.

1.O STF, pela Súmula Vinculante nº 8 de 20/06/2008, pacificou o entendimento sobre a natureza tributária das contribuições previdenciárias, aplicando-lhes o prazo prescricional do art. 174 do Código Tributário Nacional.

2.Inaplicável esse entendimento, por ter o julgamento ocorrido em 17/06/2008, data anterior à sua publicação.

3.Ainda que tenha havido mudança de posição, não é possível, na via dos declaratórios, proceder-se ao ajuste do caso concreto, visto que a Primeira Seção deste Tribunal, no EREsp 480.198/MG, pacificou o entendimento de que ao juiz não é dado conceder efeito modificativo aos embargos para adaptar as decisões judiciais às teses jurídicas posteriormente consolidadas pelos Tribunais.

4.Inexistente qualquer das hipóteses do art. 535 do CPC, não merecem acolhida embargos de declaração com nítido caráter infringente.

5.Embargos de declaração rejeitados.

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, rejeitou os embargos de declaração, 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-DF, 1º de setembro de 2009 (Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON
Relatora

EDcl nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 917.745 - RJ (2006/0038369-8)

EMBARGANTE	HÉLIO MACHADO ROCHA
ADVOGADO	JOSEVAL SIRQUEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO	INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
REPR. POR	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: - Trata-se de embargos declaratórios opostos de acórdão assim ementado (fl. 281):

PROCESSUAL CIVIL – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – APRECIACÃO DE TEMA NOVO - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DO ART. 535 DO CPC – EFEITO INFRINGENTE - REJEIÇÃO.

1. Embargos declaratórios não se prestam à discussão de tema novo, sequer ventilado anteriormente, no momento processual oportuno

2. Inexistente qualquer das hipóteses do art. 535 do CPC, não merecem acolhida embargos de declaração com nítido caráter infringente.

3. Embargos de declaração rejeitados

Alega o ora embargante contradição e omissão no v. aresto quanto ao disposto na Súmula Vinculante nº 8, aduzindo que a referida Súmula só veio a ser editada muito tempo depois a apresentação das contra-razões ao recurso especial do INSS, o que justificaria a sua alusão somente após a publicação do acórdão.

Afirma, ainda, que a Segunda Turma vem aplicando o entendimento de que, em sendo conhecido o especial por outro fundamento qualquer, a prescrição, por ser matéria de ordem pública, pode ser apreciada de ofício, para corroborar esse entendimento, traz o REsp 939.714/RS dessa relatora.

Sustenta, também, que esta Corte tem entendido, em relação às Súmulas Vinculantes do STF editadas posteriormente ao julgamento proferidos no STJ, que pode ser conferido efeito modificativo ao julgado para analisar-se a sua aplicação. Corroborando tal pretensão, menciona o RMS 21.719/DF, no qual o relator Min. Benedito Gonçalves, em sede de declaratórios, aplicou a Súmula Vinculante nº 5/STF, editada após o julgamento de recurso por esta Corte.

Pede, ao final, o acolhimento dos aclaratórios, sanando-se os vícios apontados.

Foram os declaratórios impugnados às fls. 292/294.

É o relatório.

EDcl nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 917.745 - RJ (2006/0038369-8)

RELATORA:	MINISTRA ELIANA CALMON
EMBARGANTE:	HÉLIO MACHADO ROCHA
ADVOGADO:	JOSEVAL SIRQUEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO:	INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
REPR. POR:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relatora): Não vislumbro no julgado qualquer omissão, contradição ou obscuridade.

Em verdade, pretende a parte ajustar o julgamento de fls. 251/266, no qual restou decidido a impossibilidade de utilização da exceção de pré-executividade para afastar a liquidez e certeza da CDA que continha o nome da pessoa jurídica e do sócio-gerente, por envolver dilação probatória, a fim de fazer prevalecer seu entendimento quanto à prescrição e à aplicação da Súmula 8 do STF na hipótese dos autos, finalidade incompatível com a estreita via dos embargos de declaração.

Verifico que por ocasião do julgamento embargado, ocorrido em **17/06/2008**, a Súmula Vinculante nº 8 do STF ainda não possuía eficácia, eis que publicada no D.O.U. apenas em **20/06/2008**.

Valem transcritos, a propósito, acerca do termo inicial da eficácia das Súmulas Vinculantes, os arts. 103-A da Constituição Federal e 2º da Lei 11.417/2006:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, **a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário** e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).

Art. 2º. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, **a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário** e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

Ademais, é sabido que a Primeira Seção deste Tribunal, julgando o EREsp 480.198/MG, em 25/08/2004, sedimentou o entendimento de que, face aos princípios da segurança jurídica e do devido processo legal, ao juiz não é dado conceder efeitos modificativos a embargos de declaração para adaptar as decisões judiciais às teses jurídicas posteriormente consolidadas. Nesse sentido, o seguinte precedente:

PROCESSUAL CIVIL EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. BACALHAU. IMPORTAÇÃO. GATT. CONVÊNIO N.º 60/91. SÚMULA N.º 20/STJ. SÚMULA N.º 575/STF. NOVA ORIENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE QUALQUER DAS HIPÓTESES DO ARTIGO 535 DO CPC. REEXAME DO MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Infundada a pretensão da embargante, pois, no caso, não se verifica a ocorrência das hipóteses previstas no artigo 535 do CPC.

2. Os aclaratórios não se prestam para que sejam novamente analisadas questões já discutidas.

3. O estabelecimento de nova orientação jurisprudencial sobre determinada matéria não autoriza a atribuição de efeitos infringentes aos aclaratórios para adaptar, com pretensão a embargante, a decisão judicial à tese jurídica posteriormente consagrada nos Tribunais. Precedentes da Turma e da Primeira Seção.

4. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 727.894/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/04/2006, DJ 08/05/2006 p. 183)

Observa-se, portanto, que não se vislumbra nenhuma das hipóteses do art. 535 do CPC, ficando patente a busca de efeitos infringentes por quem não se conformou com o resultado do julgamento.

Com essas considerações, rejeito os embargos de declaração.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2006/0038369-8 **EDcl nos EDcl no REsp 917745/RJ**

Números Origem: 128690 200402010078308 200501827248
200502010103940 9902003664

PAUTA: 20/08/2009

JULGADO: 01/09/2009

Relatora

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**
Presidente da Sessão

JURISPRUDÊNCIA

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS
Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS
Secretária
Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
REPR. POR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO: HÉLIO MACHADO ROCHA
ADVOGADO: JOSEVAL SIRQUEIRA E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

EMBARGANTE: HÉLIO MACHADO ROCHA
ADVOGADO: JOSEVAL SIRQUEIRA E OUTRO(S)
EMBARGADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
REPR. POR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

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, rejeitou os embargos de declaração, 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, 01 de setembro de 2009

VALÉRIA ALVIM DUSI
Secretária
(Ementa publicada no DJe de 22/09/2009).

TRIBUTÁRIO. CIDE. LEI 10.168/2000. BIS IN IDEM. FUST E FUNTEL. INEXISTÊNCIA

RECURSO ESPECIAL Nº 894.129 - RS (2006/0227751-2)

RELATORA:	MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE:	VIVO S/A
ADVOGADO:	CRISTIANE ROMANO E OUTRO(S)
RECORRIDO:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES:	JOSÉ CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S) CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

EMENTA

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - CIDE - LEI 10.168/2000 - *BIS IN IDEM* - FUST E FUNTEL - INEXISTÊNCIA - ACÓRDÃO - OMISSÃO - NÃO-OCORRÊNCIA -

1. Inexiste omissão em acórdão que decide motivadamente a lide.
2. A **CIDE**, como contribuição de intervenção no domínio econômico, destina-se a financiar o programa de estímulo à interação universidade-empresa para apoio à inovação, não se confundindo com a **FUST (Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações)**, criado com a Lei 9.998/2000, destinado a cobrir os custos dos serviços de universalização dos serviços de telecomunicações que não possa ser recuperada com a normal exploração do serviço.
3. Também não se confunde com o **FUSTEL (Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações)**, previstos na Lei 10.052/2000, destinado a estimular o processo de inovação tecnológica a capacitação de recursos humanos, fomento à geração de empregos e promoção de acesso de pequenas e médias empresas, ampliando a competitividade da indústria brasileira de telecomunicações.
4. Sem identidade, não ocorre *bis in idem*, sendo diversa a incidência, a base de cálculo e a finalidade.
5. As exações só se identificam por serem, todas três, espécie do gênero contribuição de intervenção no domínio econômico.
6. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-

JURISPRUDÊNCIA

Relator(a).” Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília-DF, 08 de setembro de 2009 (Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON
Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 894.129 - RS (2006/0227751-2)

RECORRENTE: VIVO S/A
ADVOGADO: CRISTIANE ROMANO E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES: JOSÉ CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: - Cuida-se de recurso especial interposto com fundamento na alínea “a” do permissivo constitucional contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª. Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE - DESTINADA A FINANCIAR O PROGRAMA DE ESTÍMULO À INTERAÇÃO UNIVERSIDADE-EMPRESA PARA APOIO À INOVAÇÃO. LEI Nº 10.168/2000. ROYALTIES. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. NATUREZA DA CONTRIBUIÇÃO. FUST (LEI 9.998/2000) E FUNTEL (LEI 10.052/2000). FINALIDADES DIVERSAS.

1. É desnecessária a edição de lei complementar para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico, porquanto sua previsão já está contida no art. 149 da Constituição Federal/88. Precedente do STJ.

2. Não há confundir a natureza da contribuição (tributo vinculado) com a de imposto (tributo não-vinculado), uma vez que, na primeira, o contribuinte, ainda que indiretamente, recebe vantagem específica do Estado, como no caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, cujo objeto principal é a observância das disposições do artigo 170 da CF/88, a fim de manter o bom funcionamento da ordem econômica.

3. Inexiste a identidade de finalidade entre os recolhimentos ao FUST, FUNTEL e CIDE sobre royalties, como pretendeu fazer crer a impetrante.

4. Inexistentes vícios capazes de tornar inexistente a contribuição, impõe-se a improcedência do pedido. (fl. 215).

Houve embargos de declaração (fls. 219/225), que restaram acolhidos em parte (fls. 231/232).

No recurso especial aponta-se violação à legislação federal, de acordo com as seguintes premissas:

a) moveu mandado de segurança com o fim *de que fosse reconhecido seu direito ao não pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, instituída pela Lei 10.168/2000, com a alteração trazida pela Lei 10.332/2001, exigida sob as remessas efetuadas ao exterior e destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o apoio à inovação;*

b) o acórdão recorrido apenas mencionou os dispositivos cuja aplicação ao julgamento da apelação seria imprescindível à correta solução da lide, violando, assim, os arts. 125, 165, 458 e 535, I e II, do CPC; pois se furto a apreciar os fundamentos da inconstitucionalidade da cobrança da CIDE, que

b.1) julga ser desproporcional e desarrazoada;

b.2) carente de referibilidade, na medida em que não foi indicado o benefício indireto que as empresas prestadoras de serviços de telecomunicações viriam a auferir com o recolhimento da contribuição, mormente por já recolherem a contribuições para ao FUST e ao FUNTTEL

b.3) as CIDES não podem ter por sujeito passivo todo um setor da economia;

c) no mérito, o aresto hostilizado violou frontalmente os arts. 1º, 5º e 6º da Lei 9.998/2000 e arts. 1º, 4º e 6º da Lei 10.052/00, *na medida em que chancelou uma contribuição com identidade do sujeito passivo, bem como da destinação dessas outras contribuições específicas já exigidas da recorrente, o que é vedado pelo sistema tributário brasileiro, pois as empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, como a recorrente, já estão sujeitas ao pagamento da contribuição ao Fundo para Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações - FUNTTEL, criado pela Lei 10.052, de 28.11.2000, que tem por objetivo estimular o processo de inovação tecnológica no setor de telecomunicações, de forma a ampliar a competitividade da indústria brasileira de telecomunicações;*

d) *ao deixar de referir-se a um segmento econômico específico, a nova contribuição, que na realidade será paga por todos os setores produtivos da economia, ganha características típicas de um imposto, e não mais de contribuição de intervenção no domínio econômico;*

e) *a exação não regula, nem equaliza, nem incentiva o suposto grupo econômico onerado, constituindo mero instrumento de captação de recursos para subsídio da indústria nacional;*

f) a CIDE em tela, é desnecessária *porque a atuação estatal interventiva só se justifica em relação a medidas que não possam (ou não devam) ser tomadas pelos próprios agentes daquele segmento econômico;* é inadequada porque não se mostrou a pertinência lógica entre a cobrança da exação e a efetiva intervenção da União no setor da economia visado e é excessiva porque não há comprovação que os fundos arrecadados com a referida contribuição reverter-se-ão em proveito de uma finalidade interventiva da União. (fls. 240/258).

JURISPRUDÊNCIA

Contrarrazões às fls. 287/291, sustentando que:

g) a inadmissão do recurso porque a matéria é constitucional;

h) o improvimento da irresignação porque:

h.1) *a lei complementar tem a finalidade de servir de guia para normas gerais, não sendo seu papel próprio descer a minúcias no regramento das espécies tributárias, ainda que o titular da competência seja a União;*

h.2) a CIDE atende ao princípio da isonomia tributária, na medida em que *a legislação de regência da CIDE (Lei 10.168/00) permite a sua compensação com o PIS e a COFINS recolhidos pelas empresas;* e

h.3) inexistente óbice constitucional ao estabelecimento de contribuição interventiva que detenha o mesmo fato gerador ou a mesma base de cálculo dos impostos da competência privativa das outras pessoas jurídicas de direito público.

Recurso especial admitido às fls. 299 e verso.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 894.129 - RS (2006/0227751-2)

RELATORA:	MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE:	VIVO S/A
ADVOGADO:	CRISTIANE ROMANO E OUTRO(S)
RECORRIDO:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES:	JOSÉ CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S) CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relatora): - Tem-se, na origem, mandado de segurança visando afastar a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, instituída pela Lei 10.168/2000 para, nos termos do art. 1º, estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

A tese da recorrente é que a referida contribuição é inconstitucional e ilegal. A ilegalidade consistiria na ofensa aos ditames das Leis 9.998/2000 e 10.052/2000, que instituíram, respectivamente, as contribuições denominadas FUST e FUNTEL, destinadas a cobrir o custo das obrigações de universalização de serviços de telecomunicações, que não possa ser recuperado com a exploração eficiente do serviço, nos termos do disposto no inciso II do art. 81 da Lei no 9.472, de 16 de julho de 1997 e para estimular o processo de inovação tecnológica, incentivar a capacitação de recursos humanos, fomentar a geração de empregos e promover o acesso de pequenas e médias empresas a recursos de capital, de modo a ampliar a

competitividade da indústria brasileira de telecomunicações, nos termos do art. 77 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997.

Como a lide foi decidida com base em fundamentos constitucional e infra-constitucional, tendo a parte recorrente interposto ambas as irresignações, conheço do recurso.

Início o exame da impugnação pela alegada nulidade do acórdão, por falta de apreciação dos fundamentos autorais apontados quanto à inconstitucionalidade da exação, embasados em dois tópicos: ausência de referibilidade e falta de proporcionalidade na cobrança da contribuição.

Ao contrário do que defendido pela recorrente, observo que o Tribunal Regional explicitou os fundamentos que levaram ao não acatamento da pretensão de não-incidência da CIDE vergastada.

O acórdão recorrido reveste-se da estrutura exigida pelas normas processuais, tendo sido a lide decidida nos limites do pedido, como deixa claro o julgado a partir do destaque que faço de partes do acórdão, na parte devolvida a esta Corte:

1) partiu o julgado da lei que instituiu a contribuição questionada, referente à intervenção no domínio econômico, transcrevendo literalmente os dois primeiros artigos da Lei nº 10.168/2000. O artigo 1º anuncia a finalidade da exação:

“Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.”

O artigo 2º, por seu turno, indica o sujeito passivo da exação, o fato gerador e a base de cálculo, como se pode constatar:

“Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

JURISPRUDÊNCIA

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)”.
2) A seguir o acórdão dá a compreensão do julgador sobre a CIDE, a hipótese de incidência, com as palavras seguintes:

“A CIDE é um tributo destinado a viabilizar a intervenção estatal na economia para organizar e desenvolver setor essencial, que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição de liberdade de iniciativa (Rext. 177.137-2, STF - Tribunal Pleno - voto do Min. Ilmar Galvão - DJ 18.04.97).

A hipótese de incidência da contribuição é, portanto, uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte, diferenciada dos impostos que não possuem qualquer conexão com uma atividade estatal, ainda que indireta.

Só se justifica em face de uma vantagem proporcionada pelo Estado ao contribuinte, ainda que aparentemente inexistente, donde poderia decorrer a conclusão em considerá-la imposto.”

3) Segue o julgado fazendo sua apreciação sobre a exação, no que diz respeito ao sujeito passivo, o contribuinte:

“No entanto, tem como sujeito passivo o contribuinte que explore atividade econômica que possa ser objeto de regulação pela União, justamente para, em observância às disposições do artigo 170 da CF/88, garantir que o mercado será mantido em conformidade com os princípios da livre iniciativa, concorrência e propriedade privada.

O benefício do contribuinte será, portanto, a certeza deste controle, a fim de evitar a necessidade de qualquer outra medida mais drástica para assegurar o bom funcionamento do livre mercado.

4) Sobre a alegação de duplicidade da cobrança da CIDE, a qual assambranca a FUNTEL e a FUST, descarta o julgado a argumentação, fazendo uma leitura literal dos dispositivos pertinentes. Vejamos:

“III. Duplicidade de cobrança de CIDE (FUNTEL e FUST)

Sobre as insurgências da impetrante de que paga a contribuição sobre os royalties e também para o FUST e o FUNTEL, e que todas teriam a mesma finalidade não prospera.

O recolhimento ao FUST foi instituído pela Lei 9.998/2000, nos seguintes termos (grifei):

“Art. 1º Fica instituído o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações - Fust, tendo por finalidade proporcionar recursos destinados a cobrir a parcela de custo exclusivamente atribuível ao cumprimento das obrigações de universalização de serviços de telecomunicações, que não possa ser recuperada com a exploração eficiente do serviço, nos termos do disposto no inciso II do art. 81 da Lei no 9.472, de 16 de julho de 1997.

(...)

Art. 5º Os recursos do Fust serão aplicados em programas, projetos e atividades que estejam em consonância com plano geral de metas para universalização de serviço de telecomunicações ou suas ampliações que contemplarão, entre outros, os seguintes objetivos

Art. 6º Constituem receitas do Fundo:

I - dotações designadas na lei orçamentária anual da União e seus créditos adicionais;

II - cinquenta por cento dos recursos a que se referem as alíneas c, d, e e j do art. 2o da Lei no 5.070, de 7 de julho de 1966, com a redação dada pelo art. 51 da Lei no 9.472, de 16 de julho de 1997, até o limite máximo anual de setecentos milhões de reais;

III - preço público cobrado pela Agência Nacional de Telecomunicações, como condição para a transferência de concessão, de permissão ou de autorização de serviço de telecomunicações ou de uso de radiofrequência, a ser pago pela cessionária, na forma de quantia certa, em uma ou várias parcelas, ou de parcelas anuais, nos termos da regulamentação editada pela Agência;

IV - contribuição de um por cento sobre a receita operacional bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado, excluindo-se o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, o Programa de Integração Social - PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins;

A Lei 10.052/2000, cuidou da instituição do FUNTEL (grifo nosso):

Art. 1º É instituído o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações - Funtel, de natureza contábil, com o objetivo de estimular o processo de inovação tecnológica, incentivar a capacitação de recursos humanos, fomentar a geração de empregos e promover o acesso de pequenas e médias empresas a recursos de capital, de modo a ampliar a competitividade da indústria brasileira de telecomunicações, nos termos do art. 77 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997.

(...)

Art. 4º Constituem receitas do Fundo:

I - dotações consignadas na lei orçamentária anual e seus créditos adicionais;

II - (VETADO)

III - contribuição de meio por cento sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, nos regimes público e privado, excluindo-se, para determinação da base de cálculo, as vendas canceladas, os descontos concedidos, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

IV - contribuição de um por cento devida pelas instituições autorizadas na forma da lei, sobre a arrecadação bruta de eventos participativos realizados por meio de ligações telefônicas;

V - o produto de rendimento de aplicações do próprio Fundo;

(...)

Art. 6º Os recursos do Fundo serão aplicados exclusivamente no interesse do setor de telecomunicações.”

5) Descartou o julgado a possibilidade de duplicidade, porque o FUST e o FUNTEL têm destinação específica, ou seja, destinam-se especificamente ao ramo das telecomunicações, seja para proporcionar recursos destinados a cobrir a parcela de custo exclusivamente atribuível ao cumprimento das obrigações de universalização de serviços de telecomunicações, que não possa ser recuperada com a exploração eficiente do serviço ou para ampliar a competitividade da indústria brasileira de telecomunicações, enquanto que a contribuição sobre os royalties tem por objetivo o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

6) E conclui por afastar os vícios apontados, declarando a exigibilidade da exação, com base inclusive em precedente jurisprudencial:

“Por todo o exposto, entendo que não há, na contribuição cuja inexigibilidade pretendeu a parte autora, os vícios apontados.

Concluo, portanto, pela exigibilidade da contribuição e permito-me transcrever, ainda, precedente do TRF 3ª Região sobre a mesma matéria:

“CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO DESTINADA A FINANCIAR O PROGRAMA DE ESTÍMULO À INTERAÇÃO UNIVERSIDADE-EMPRESA PARA O APOIO À INOVAÇÃO - LEI Nº 10.168/2000 - ALTERAÇÕES - CONSTITUCIONALIDADE - PRESCINDIBILIDADE DA EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR PARA SUA CRIAÇÃO - FINALIDADE E VINCULAÇÃO DO PRODUTO ARRECADADO - VALIDADE - LICENÇA DE USO DE SOFTWARE - REMESSA DE ROYALTIES AO EXTERIOR - HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA - COMPROVAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA EM SENTIDO ESTRITO - DESNECESSIDADE.

1. A instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico prescinde da edição de lei complementar, qualificando-se essencialmente pela finalidade da atividade estatal desenvolvida, assim como pela destinação conferida às receitas advindas pela sua exigibilidade.

2. A contribuição interventiva criada pela Lei nº 10.168/2000, alterada pela Lei nº 10.332/2001, cuja finalidade precípua é estimular o desenvolvimento científico e tecnológico brasileiro, encontra-se em consonância com os ditames da Carta Constitucional.

3. A concessão de licença de uso de software obtida por pessoa jurídica através de contrato celebrado com empresa estrangeira, com a conseqüente remessa de valores ao exterior, a título de royalties, configura hipótese de incidência da citada contribuição (Lei nº 10.168/2000, art. 2º, caput e § 2º, acrescentado pela Lei nº 10.332/2001).

4. A tutela conferida ao programa de computador pela legislação do direito autoral não retira a natureza de royalties imprimida aos rendimentos obtidos pelo uso ou exploração desse direito e não impede a incidência da exação.

5. Legitimidade da incidência da contribuição, independentemente de estar comprovada a existência ou não de transferência de tecnologia, em sentido estrito, mesmo porque as hipóteses descritas na lei abarcam situações em que ela é presumida. 6. Agravo regimental improvido.”

(AG 2002.03.000430542/SP - TRF 3ª Região - Sexta Turma - Rel. Juíza Consuelo Yoshida - DJ 28.03.2003- maioria)

Assim sendo, dou provimento ao apelo e à remessa oficial, nos termos da fundamentação supra. Sem honorários. Custas na forma da lei. (fls. 209/214).”

Como se pode constatar pelas transcrições do julgado, respondeu o magistrado sentenciante a todas as indagações do recorrente, a partir da matéria fática, explicitando os fundamentos que embasaram o seu convencimento. Portanto, não vislumbro ofensa aos dispositivos tidos por violados, em preliminar.

No mérito temos como fundamento principal do recurso a alegação de que na cobrança da CIDE há *bis in idem* ou seja, dupla tributação pelo mesmo ente público.

As contribuições de intervenção no domínio econômico são modalidades tributárias que visam arrecadar receitas para viabilizar a atividade. Na definição de José Eduardo Soares de Melo *tributos vinculados cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediata (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado (...) cuja receita é destinada a fundos, entidades, categorias profissionais, beneficiando indiretamente a terceiros, que não os seus contribuintes.* (in Curso de Direito Tributário, 7ª. ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 87)

As contribuições diferenciam-se das demais espécies tributárias pela destinação de sua receita, eis que objetiva dotar a União de instrumento capaz de influir na livre oferta de bens e serviços, no desenvolvimento regional e nacional ou de algum segmento da economia, como por exemplo, na defesa de mercados estratégicos.

JURISPRUDÊNCIA

A Lei 10.168/2000, com a redação da Lei 10.332/2001, instituiu uma contribuição interventiva a ser suportada pelos sujeitos que estejam inseridos nas seguintes condições (cf. art 2º, §§):

- I) ser pessoa jurídica detentora de licença de uso;
- II) ser adquirente de conhecimentos tecnológicos;
- III) ser signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia;
- IV) ser signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;
- V) pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter royalties, a qualquer título a beneficiário residente ou domiciliado no exterior; e
- VI) firmar contrato de licença de uso ou de direitos de comercialização de programa de computador quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

Sua base de cálculo são os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações previstas no contrato.

A alíquota é de 10% (art. 2º, § 4º).

A receita visa:

- a) estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo (art. 1º); e
- b) fomentar a capacitação tecnológica e ao amparo à pesquisa científica e ao desenvolvimento tecnológico nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 6º).

A Lei nº 9998/2000 traz a norma jurídica tributária do Fust: tem como fato gerador *a prestação de serviço de telecomunicação pública ou privada*; por base de cálculo *a receita operacional bruta*, excluídos o ICMS, o PIS e a COFINS e; a alíquota no percentual de 1%. (cf. art. 6º, VI)

A finalidade do Fust é proporcionar recursos destinados a cobrir a parcela de custo exclusivamente atribuível ao cumprimento das obrigações de universalização de serviços de telecomunicações, que não possa ser recuperada com a exploração eficiente do serviço, nos termos do disposto no inciso II do art. 81 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997 (art. 1º) e destinar recursos aos estabelecimentos públicos de ensino (cf. art. 5º, § 2º).

Já a Lei 10.052/2000 instituiu o Funtel, cujo fato gerador *e ser prestador de serviço de telecomunicação pública ou privada*, base de cálculo *a receita operacional bruta*, excluídos o ICMS, o PIS e a COFINS e alíquota de 0,5%. (cf. art. 4º, III)

Sua finalidade é estimular o processo de inovação tecnológica, incentivar a capacitação de recursos humanos, fomentar a geração de empregos e promover o acesso de pequenas e médias empresas a recursos de capital, de modo a ampliar a competitividade da indústria brasileira de telecomunicações, nos termos do art. 77 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997. (art. 1º).

A recorrente realiza diretamente as atividades econômicas que estão tipificadas na norma tributária em exame, encontrando-se na zona de incidência da

exação, não ostentando como requisito de validade a obtenção de um benefício específico e a ela diretamente ligado.

Como resume Regina Helena Costa:

(...) exige-se, para legitimar a instituição de contribuição interventiva, o atendimento aos seguintes requisitos: i) que a intervenção seja feita com apoio em lei; ii) que o setor da economia esteja sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa configurar um ato de intervenção no domínio econômico, nos termos da Constituição; e iii) que as finalidades sejam aquela a que se referem os princípios mencionados no art. 170 do Texto Fundamental. (in *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 134)

Portanto, inexistência de coincidência entre os elementos estruturais das normas jurídicas de incidência das contribuições em tela, de modo que é válida a contribuição interventiva instituída pela Lei 10.168/2000, com a redação da Lei nº 10.332/2001, nos moldes em que declarado pelo acórdão recorrido.

Com estas considerações, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2006/0227751-2

REsp 894129/RS

Número Origem: 200471000118215

PAUTA: 08/09/2009

JULGADO: 08/09/2009

Relatora

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DULCINÉIA MOREIRA DE BARROS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE:

VIVO S/A

ADVOGADO:

CRISTIANE ROMANO E OUTRO(S)

JURISPRUDÊNCIA

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES: JOSÉ CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Especiais - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília, 08 de setembro de 2009

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 22/09/2009).

ISS. TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS. NECESSIDADE DA ANÁLISE DO CONTEÚDO DE CADA SERVIÇO.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.111.234 - PR (2009/0015818-9)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE: BANCO DO BRASIL S/A

ADVOGADA: MAGDA MONTENEGRO E OUTRO(S)

RECORRIDO: MUNICÍPIO DE CURITIBA

PROCURADOR: ROBERTO DE SOUZA MOSCOSO E OUTRO(S)

INTERES.: FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS - FEBRABAN

ADVOGADO: IVAN ALLEGRETTI E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO – SERVIÇOS BANCÁRIOS – ISS – LISTA DE SERVIÇOS – TAXATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.

2. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça “A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.” Os Srs. Ministros Luiz Fux, Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Denise Arruda.

Sustentaram, oralmente, a Dra. MAGDA MONTENEGRO, pelo recorrente, e o Dr. ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ, pela Federação Brasileira de Bancos - FEBRABAM.

Brasília-DF, 23 de setembro de 2009(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON
Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 1.111.234 - PR (2009/0015818-9)

RECORRENTE: BANCO DO BRASIL S/A
ADVOGADA: MAGDA MONTENEGRO E OUTRO(S)
RECORRIDO: MUNICÍPIO DE CURITIBA
PROCURADOR: ROBERTO DE SOUZA MOSCOSO E OUTRO(S)

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: - Trata-se de recurso especial interposto, com fulcro nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ISS - ATIVIDADES BANCÁRIAS - ITENS 95 E 96 DA

LISTA DE SERVIÇOS - LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87 QUE, EMBORA TAXATIVA, COMPORTA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - IMPOSTO DEVIDO - PRECEDENTES DO STJ - RECURSO PROVIDO, RESTANDO PREJUDICADO O REEXAME.

1. Apesar de o rol de serviços anexo à Lei Complementar nº. 56/87 ser taxativo em sua enumeração, admite-se uma interpretação extensiva dos seus itens, abarcando-se todas as espécies do gênero tributado.

2. Isto mais se justifica pelo fato de que o legislador, ao relacionar os serviços que seriam tributáveis pelo ISS, não pôde esgotar todas as possibilidades, seja em razão da evolução das atividades bancárias, seja pela alteração da sua nomenclatura. (fl. 267/268)

Inconformado, o BANCO DO BRASIL S/A aponta, além de dissídio jurisprudencial, violação da LC nº 56/87, sustentando que a lista de serviços bancários constante do Dec. Lei 406/68, alterado pelo Dec. Lei 834/69, é taxativa, não se admitindo o emprego da analogia.

Aduz que as tarifas cobradas pela recorrente dizem respeito a custos operacionais não contemplados nos itens 95 e 96 da lista de serviços anexa ao Dec. Lei 406/68.

Alega, ainda que, se fosse possível aplicar a interpretação analógica, desnecessária seria a edição da LC 116/2003, diploma que ampliou a lista de serviços sujeitos à tributação pelo ISS. Para comprovar a divergência jurisprudencial, colaciona precedentes do STJ e do STF que adotam o entendimento de que a lista de serviços constante do Dec. Lei 406/68 é taxativa.

Sem contra-razões, subiram os autos.

Destacado o recurso como representativo da controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC, foi aplicado o procedimento previsto na Resolução nº 08/2008 do STJ.

A Confederação Nacional dos Municípios manifestou-se nos autos, defendendo que os itens 95 e 96 da lista anexa à LC 56/87 não são exaustivos, admitindo interpretação extensiva (fl. 410/439).

A Federação Brasileira de Bancos - FEBRABAN, assevera que o STJ e o STF têm entendimento firmado de que a lista de ISS é taxativa, admitindo-se interpretação extensiva. Aduz que o erro ocorre por parte das instâncias ordinárias, por não terem compreensão do conteúdo e do limite da interpretação extensiva, tarefa a ser desempenhada por esta Corte.

Afirma que a correta aplicação da jurisprudência passa pelo cotejo analítico entre os casos previstos na lei complementar e os submetidos à tributação. Assevera que no caso em exame o Município de Curitiba pretende tributar com o ISS todas as operações bancárias não sujeitas à incidência do IOF.

Por fim, requer ao STJ, em sede de recurso representativo da controvérsia, as definições seguintes:

a) as listas de serviços veiculadas mediante leis complementares prevêm rol taxativo dos tipos de serviços que podem ser tributados pelo ISS, admitindo-se, po-

rém, a interpretação extensiva de itens concretos para alcançar os serviços prestados sob nomenclaturas diferentes, mas que correspondam em sua substância àqueles listados expressamente;

b) a demonstração de pertinência dos serviços à lista das leis complementares haverá de ser feita mediante cotejo analítico dos tipos listados com aqueles que a municipalidade pretende tributar; e

c) o limite de incidência do ISS porque não basta a alegação de estarem sujeitos ao imposto por configurarem genericamente serviços bancários, sendo necessário para tanto que configurem serviços indicados especificamente na lista de serviços.

Ouvido, opinou o Ministério Público Federal, preliminarmente, pelo não conhecimento do recurso especial e, no mérito, pelo desprovimento, em parecer assim ementado:

Processual Civil. Recurso especial representativo da controvérsia. Possibilidade de utilização de interpretação extensiva dos serviços bancários constantes da Lista anexa à LC 116/2003 e para os fatos jurídicos pretéritos da Lista Anexa ao Dec. Lei 406/68. Alegação de violação ao Dec. Lei 406/68 bem como dissídio jurisprudencial.

2. Parecer do MPF pelo não conhecimento do recurso especial em relação ao alegado dissídio jurisprudencial por ausência de cotejo analítico e pelo não conhecimento quanto a alegada violação ao Decreto-Lei 406/68, em razão do enunciado da Súmula 284 do STF. No mérito, opina pelo desprovimento. Precedentes do STF e STJ.

(fl. 493/503)

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.111.234 - PR (2009/0015818-9)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE: BANCO DO BRASIL S/A

ADVOGADA: MAGDA MONTENEGRO E OUTRO(S)

RECORRIDO: MUNICÍPIO DE CURITIBA

PROCURADOR: ROBERTO DE SOUZA MOSCOSO E OUTRO(S)

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (RELATORA): – O recurso não merece ser conhecido pela alínea “a” do permissivo constitucional, por ter deixado de apontar com precisão o dispositivo legal que entende violado. Portanto, estando o recurso deficientemente fundamentado, incide o enunciado da Súmula 284/STF.

Quanto à alínea “c” do permissivo constitucional, tem-se que o dissídio jurisprudencial restou satisfatoriamente demonstrado nos julgados colacionados pelo recorrente.

Delimitada a tese a ser enfrentada por esta Corte, entendo que se apresenta inviável o exame da pretensão da FEBRABAN no sentido do STJ realizar o cotejo dos serviços bancários com a lista anexa ao Dec. Lei 406/68.

Feitas essas considerações, passo à análise do mérito recursal.

O aresto recorrido não merece reparo, pois adotou a orientação desta Corte, ao concluir que, embora a lista anexa ao Decreto-lei 406/68 e à Lei Complementar n. 116/2003 seja taxativa, permite-se a interpretação extensiva, devendo prevalecer não a denominação utilizada pelo banco, mas a efetiva natureza do serviço prestado por ele.

Tal posição foi abraçada pelo STF, como indicado no acórdão RE 75.952/SP, relatado pelo Ministro Thompson Flores e hoje encontra-se sedimentada neste Tribunal, conforme se depreende dos arestos que destaco:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. INCIDÊNCIA. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. Embora taxativa em sua enumeração, a lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68 comporta, dentro de cada item, interpretação extensiva para o efeito de fazer incidir o tributo sobre os serviços bancários congêneres àqueles descritos. Precedentes.

2. Não se pode confundir (a) a interpretação extensiva que importa a ampliação do rol de serviços, com inclusão de outros de natureza diferente dos indicados, com (b) a interpretação extensiva da qual resulta simplesmente a inclusão, nos itens já constantes da lista, de serviços congêneres de mesma natureza, distintos em geral apenas por sua denominação. A primeira é que ofende o princípio da legalidade estrita. A segunda forma interpretativa é legítima.

3. Recurso especial desprovido.

(REsp 920.386/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009)

TRIBUTÁRIO – ISS – LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL 406/68 – CARÁTER TAXATIVO – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – SERVIÇOS BANCÁRIOS NÃO PREVISTOS NA LISTAGEM.

1. A própria lei que rege o ISS optou por tributar o gênero e autorizar a aplicação da interpretação extensiva em razão da impossibilidade de se prever todas as espécies e derivações de um mesmo serviço.

2. A jurisprudência do STJ se firmou no sentido de que é taxativa a lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68, comportando interpretação extensiva, a fim de abarcar serviços correlatos àqueles previstos expressamente, uma vez que, se assim não fosse, ter-se-ia, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não do ISS.

Embargos de divergência providos.

(EREsp 916.785/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/04/2008, DJe 12/05/2008)

TRIBUTÁRIO – ISS – LISTA DE SERVIÇOS – TAXATIVA – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – SERVIÇOS BANCÁRIOS – ENQUADRAMENTO – REEXAME FÁTICO – SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência majoritária desta Corte firmou-se no sentido de que a lista anexa ao Decreto-lei n. 406/68 comporta interpretação extensiva, a fim de abarcar os serviços correlatos àqueles previstos expressamente.

2. O enquadramento das atividades prestadas pela recorrente, aos lindes da lista anexa ao Decreto-lei n. 406/68, demanda a análise do contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso a este Tribunal em vista do óbice da Súmula 07/STJ.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1079341/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/12/2008, DJe 18/12/2008)

EMENTA TRIBUTÁRIO – ISS – LISTA DE SERVIÇOS – TAXATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.

1. A jurisprudência desta Corte sedimentou-se no sentido de que a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS sobre serviços bancários, é taxativa, mas não veda a interpretação extensiva, sendo irrelevante a denominação atribuída.

2. Recurso especial não provido.

(REsp 937.111/PB, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2008, DJe 04/11/2008)

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. INCIDÊNCIA. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL N. 406/68. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. PRECEDENTES.

1. É firme o entendimento firmado por ambas as Turmas que compõem a Seção de Direito Público desta Corte no sentido da incidência do ISS sobre serviços bancários em virtude da possibilidade de interpretação extensiva de cada item para abarcar serviços congêneres àqueles elencados na listagem anexa ao Decreto-Lei n. 406/68.

2. Recurso especial provido.

JURISPRUDÊNCIA

(REsp 953.668/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 22/08/2008)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. SÚMULA 07 DO STJ.

1. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, a fim de enquadrar-se serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedentes do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; e RE 75952/SP, publicado no DJ de 02.10.1974. Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006; REsp 711758/GO, desta relatoria, Primeira Turma, publicado no DJ de 20.03.2006; REsp 611983/SC, publicado no DJ de 29.08.2005; e AgRg no Ag 639029/MG, publicado no DJ de 18.04.2005).

2. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, possuindo, como fato gerador, a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo.

(...)

5. Deveras, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006; REsp 615996/SC, publicado no DJ de 25.05.2006; e REsp 693259/MG, desta relatoria, publicado no DJ de 24.10.2005).

6. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 855.323/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/09/2007, DJ 15/10/2007 p. 239)

TRIBUTÁRIO - ISS - COTEJO DOS SERVIÇOS BANCÁRIOS COM A LISTA DE SERVIÇOS ANEXA DO DECRETO-LEI 406/68 QUE ESBARRA NO ENUNCIADO DA SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência desta Corte sedimentou-se no sentido da taxatividade da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68 para efeito de incidência de ISS sobre serviços bancários, admitindo-se, contudo, uma leitura ampla e analógica de cada item, a fim de enquadrar-se serviços idênticos aos expressamente previstos.

2. O cotejo dos serviços bancários com a mencionada lista demanda a análise pontual de cada item, providência vedada nesta instância, em sede de recurso especial, consoante o enunciado da Súmula 7/STJ.

3. Recurso especial não conhecido.

(REsp 586598/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/04/2004, DJ 06/09/2004 p. 238)

A lógica é evidente porque, se assim não fosse, teríamos, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não-incidência do ISS. Entretanto, é preciso fazer a distinção dos serviços que estão na lista, independentemente do *nomen juris*, dos serviços que não se enquadram em nenhum dos itens da lista, sequer por semelhança.

Nesta oportunidade é preciso registrar que embora não possa o STJ imiscuir-se na análise de cada um dos itens dos serviços, é preciso que as instâncias ordinárias, a quem compete a averiguação dos tipos de serviço que podem ser tributados pelo ISS, na interpretação extensiva, devendo-se observar que os serviços prestados, mesmo com nomenclaturas diferentes, devem ser perqueridos quanto à substância de cada um deles. Assim, a incidência dependerá da demonstração da pertinência dos serviços concretamente prestados, aos constantes da Lista de Serviços, como aliás o fez o acórdão recorrido.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.111.234 - PR (2009/0015818-9)

VOTO-VOGAL

O SR. MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO: Senhor Presidente, acompanho o voto da Sr^a Ministra Relatora com os acréscimos feitos pelo ilustre Sr. Ministro Luiz Fux.

Tenho, contudo, que, na interpretação de gênero pertencente a rol exaustivo, cabe ao intérprete determinar as espécies nele contidas, não havendo em casos tais interpretação extensiva, que somente se caracteriza, como nas clássicas lições, quando o sinal escrito diz menos que a norma legislada.

Por outro lado, gostaria de antecipar o meu entendimento a pensar nos sucessivos efeitos dessa decisão em julgamento repetitivo. É que, na instância excepcional, se recebe o fato como julgado na instância ordinária, não sendo, assim, estranho à decisão do apelo extremo. De modo que, se um fato é julgado integrante de um

JURISPRUDÊNCIA

fato gerador de determinado tributo e efetivamente não integra esse fato gerador, é próprio do recurso especial afirmar a violação da lei federal tributária aplicada.

Com essas observações, acompanho o voto da Sr^a Ministra Relatora, com os acréscimos do Sr. Ministro Luiz Fux.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2009/0015818-9 **REsp 1111234/PR**

Números Origem: 3382002 4385580 438558001

PAUTA: 23/09/2009

JULGADO: 23/09/2009

Relatora

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: BA,NCO DO BRASIL S/A

ADVOGADA: MAGDA MONTENEGRO E OUTRO(S)

RECORRIDO; MUNICÍPIO DE CURITIBA

PROCURADOR: ROBERTO DE SOUZA MOSCOSO E OUTRO(S)

INTERES.: FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS - FEBRA-BAN

ADVOGADO: IVAN ALLEGRETTI E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram, oralmente, a Dra. MAGDA MONTENEGRO, pelo recorrente, e o Dr. ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ, pela Federação Brasileira de Bancos - FEBRABAM.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.”

Os Srs. Ministros Luiz Fux, Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalho votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Denise Arruda.
Brasília, 23 de setembro de 2009

Carolina Vêras
Secretária

(Ementa publicada no DJe de 08/10/2009).

Despachos

OAB. IOF. EXTENSÃO DA IMUNIDADE. CABIMENTO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 259.976
ORIGEM :AMS - 9104164261 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL
PROCED. :RIO GRANDE DO SUL
RELATOR SUBSTITUTO :MIN. JOAQUIM BARBOSA
RECTE.(S) :UNIÃO
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECD.(A/S) :ORDEM DOS ADVOGADOS - SEÇÃO DO RIO GRANDE DO SUL
ADV.(A/S) :WALTER JOSÉ DIEHL

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que considerou as operações financeiras realizadas pela Seção do Rio Grande do Sul da Ordem dos Advogados do Brasil –

OAB/RS imunes à tributação pelo Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

“IOF. OAB. IMUNIDADE. FINALIDADE ESSENCIAL. É essencial à finalidade da entidade que a gerência mantenha atualizados os seus recursos. Sentença confirmada.” (Fls. 102).

Interposto recurso de embargos de declaração (Fls. 107-108), o Tribunal de origem manteve o acórdão recorrido, de modo a assentar que o quadro examinado se refere à imunidade aplicável à autarquia (Fls. 113).

Sustenta-se, em síntese, violação do art. 150, § 2º da Constituição (vinculação das operações imunes às atividades essenciais da entidade).

O Ministério Público Federal, em parecer elaborado pelo subprocurador-geral da República, Dr. Paulo da Rocha Campos, opina pelo não-conhecimento do recurso (Fls. 144-146).

Desde que não comprovado inequívoco desvio de finalidade e o risco à concorrência e à livre-iniciativa, a imunidade tributária recíproca se aplica às operações financeiras, de modo a impedir a cobrança do imposto previsto no art. 153, V da Constituição.

Confirmam-se, em sentido semelhante, os seguintes precedentes:

“EMENTA: Agravo regimental em agravo de instrumento. 2. Imunidade recíproca tributária. Município. Art. 150, VI, ‘a’, da CF. IOF. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AI 436.156-AgR, rel. min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 29/11/2005, DJ 03-02-2006 PP-00036 EMENT VOL-02219-09 PP-01706);

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IOF. APLICAÇÃO DE RECURSOS DA PREFEITURA MUNICIPAL NO MERCADO FINANCEIRO. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. À ausência de norma vedando as operações financeiras da espécie, é de reconhecer-se estarem elas protegidas pela imunidade do dispositivo constitucional indicado, posto tratar-se, no caso, de rendas produzidas por bens patrimoniais do ente público. Recurso não conhecido.” (RE 213.059, rel. min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 05/12/1997, DJ 27-02-1998 PP-00025 EMENT VOL-01900-09 PP-01761);

“IMPOSTO - IMUNIDADE RECÍPROCA - Imposto sobre Operações Financeiras. A norma da alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe introduzir no preceito, à mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras.” (RE 197.940-AgR, rel. min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 04/03/1997, DJ 25-04-1997 PP-15207 EMENT VOL-01866-06 PP-01126);

“EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IOF. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO E SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS. Lei 8.088, de 31.10.90.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. MUNICÍPIO. C.F., art. 150, VI, “a”. I. - IOF: não incidência sobre os ativos financeiros dos Municípios, tendo em vista a imunidade tributária destes (C.F., art. 150, VI, “a”). II. - R.E. não conhecido.” (RE 192.888, rel. min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 11/06/1996, DJ 11-10-1996 PP-38508 EMENT VOL-01845-04 PP-00688);

“IMPOSTO - IMUNIDADE RECÍPROCA - Imposto sobre Operações Financeiras. A norma da alínea ‘a’ do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe introduzir no preceito, a mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras.” (AI 172.890-AgR, rel. min. MARCO AURÉLIO, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/1996, DJ 19-04-1996 PP-12226 EMENT VOL-01824-06 PP-01222).

*No caso em exame, as razões de recurso extraordinário da União limitam-se a presumir a ausência de vinculação (“[...] é fato notório a existência de inúmeras atividades da OAB/RS sem nenhuma vinculação com sua finalidade essencial, como a manutenção de livraria, farmácia, ambulância etc. Assim sendo, é **bastante provável** que os valores objeto das aplicações financeiras se destinassem a atividades estranhas às funções de fiscalização de um conselho profissional” – grifei - Fls. 126). Do modo como posto, o argumento demandaria dilação probatória, incompatível com o conhecimento do recurso extraordinário (Súmula 279/STF).*

Ante o exposto, **nego seguimento ao recurso.**

Publique-se.

Brasília, 14 de outubro de 2009.

Ministro JOAQUIM BARBOSA

Relator

(Ementa publicada no DJe de 03/11/2009, p. 95).

CIDE. LEI N° 10.168/2000. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. VINCULAÇÃO DA RECEITA COM O CONTRIBUINTE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 449.233

ORIGEM :AMS - 200271000099662 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :RIO GRANDE DO SUL

RELATOR SUBSTITUTO :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

RECTE.(S) :RENNER SAYERLACK S/A

ADV.(A/S) :FRANCISCO CARLOS VOGTH

RECD.(A/S) :UNIAO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Trata-se de recurso extraordinário interposto por Renner Sayerlack S/A contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que recebeu a seguinte ementa:

“TRIBUTARIO. CONTRIBUICAO DE INTERVENCAO NO DOMINIO ECONOMICO – CIDE – DESTINADA A FINANCIAR O PROGRAMA DE ESTIMULO A INTERACAO UNIVERSIDADE-EMPRESA PARA APOIO A INOVACAO. LEI Nº 10.168/2000. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. NATUREZA DA CONTRIBUICAO. PRINCIPIOS CONSTITUCIONAIS OBSERVANCIA.

1. *E desnecessária a edição de lei complementar para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico, porquanto sua previsão já esta contida no art. 149 da Constituição Federal de 1988. Precedente do STJ.*

2. *Não ha confundir a natureza da contribuição (tributo vinculado: com a de imposto (tributo não-vinculado), uma vez que, na primeira, o contribuinte, ainda que indiretamente, recebe vantagem especifica do Estado, como no caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, cujo objeto principal e a observância das disposições do artigo 170 da CF/88, a fim de manter o bom funcionamento da ordem econômica.*

3. *Inexistentes vícios capazes de tornar inexigível a contribuição, impõe a improcedência do feito”* (fl. 184).

Neste RE, fundado no art. 102, III, **a**, da Constituição, alega-se violação aos arts. 146, 150, II, 170, IX e 145, § 1o, da mesma Carta.

O Ministério Publico Federal manifestou-se pelo desprovimento do recurso (fls. 252-255).

E o breve relatório. Decido.

A questão constitucional discutida neste RE consiste na alegada inconstitucionalidade da Lei 10.168/00, que não se reveste da qualidade de lei complementar, para instituir a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, cujos pressupostos de criação, segundo Marcelo Guerra Martins, são: [i] notável desajuste mercadológico em determinado setor da economia, que agrida os princípios esposados no art. 170 da Carta Política; [ii] necessidade de intervenção estatal no sentido de estimular ou desestimular condutas, imprimindo a contribuição caráter extrafiscal; [iii] temporariedade da exação; [iiii] emprego do produto de sua arrecadação exclusivamente no custeio da atividade estatal interventiva; [v] o sujeito passivo estar envolvido com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplinar (MARTINS, Marcelo Guerra. *Impostos e Contribuições Federais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 553).

Com efeito, a pretensão recursal não merece acolhida. Esta Corte, no julgamento do RE 396.266/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, firmou o seguinte entendimento:

“As contribuições do art. 149, C.F. - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4o, C.F., decorrente de ‘outras fontes’, e que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4o. A contribuição não e imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina

a sua hipótese de incidência, a base impositível e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684”.

Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido.

Isso posto, **nego seguimento** ao recurso (art. 557, *caput*, do CPC).

Publique-se.

Brasília, 20 de outubro de 2009.

Ministro RICARDO LEWANDOWSKI

- Relator

(Ementa publicada no DJe de 04/11/2009, p. 95/96).

Ementas

EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO INCLUÍDO NA CDA. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTA DO TÍTULO. PROVA QUE CABE AO SÓCIO.

PROC. : 2007.03.00.036139-6 AI 298131

ORIG. : 200061820210469 6F Vr SAO PAULO/SP

AGRTE : ALFRIED KARL PLOGER e outro

ADV : LUIS EDUARDO SCHOUERI

AGRDO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV : MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E AFONSO GRISI
NETO

PARTE R : CIA MELHORAMENTOS DE SAO PAULO e outros

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 6 VARA DAS EXEC. FISCAIS SP

RELATOR : DES.FED. LUIZ STEFANINI / PRIMEIRA TURMA

EMENTA

AGRAVO LEGAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SOCIEDADE LIMITADA. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. LEGITIMIDADE. EXERCÍCIO DE PODERES DE GERÊNCIA. DÍVIDA EX LEGE. INFRAÇÃO À LEI. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.

1. Os sócios das sociedades limitadas respondem pessoalmente pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto, desde que exerçam cargos de gerência, nos termos do artigo 124, inciso II e 135, III, ambos do Código Tributário Nacional adotada pelo Superior Tribunal de Justiça.

2. Em se tratando de dívida decorrente de obrigação “ex lege”, de origem previdenciária, o não recolhimento da exação, em princípio, caracteriza infração à lei.

3. Ademais, a dívida ativa regularmente inscrita ativa goza de presunção relativa de certeza e liquidez e compete ao sócio, quando indicado como co-responsável pelo débito executado, comprovar que a falta de recolhimento não se deu de forma

JURISPRUDÊNCIA

dolosa ou culposa com a finalidade se eximir da obrigação e, conseqüentemente, afastar sua legitimidade para figurar no pólo passivo do feito.

4. Agravo legal provido.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, ACORDAM os integrantes da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por maioria, dar provimento ao agravo legal, nos termos do relatório e voto da Desembargadora Federal Vesna Kolmar, em conformidade com a ata de julgamento, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 27 de novembro de 2007.

VESNA KOLMAR

Desembargadora Federal

Relatora para acórdão

(Ementa publicada no DJe de 25.05.2009).

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS. INCORPORAÇÃO E FUSÃO. VEDAÇÃO ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/87. VALIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.107.518 - SC (2008/0264028-6)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE: COMPANHIA HERING

ADVOGADO: HENRIQUE GAEDE E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS - INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO - ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/87 - VALIDADE - ACÓRDÃO - OMISÃO: NÃO-OCORRÊNCIA.

1. Inexiste violação ao art. 535, II, do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.

2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.

3. A limitação à compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente.

4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.

5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária.

6. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

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

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília-DF, 06 de agosto de 2009(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON

Relatora

(Ementa publicada no DJe de 25.08.2009).

IPITU. IMÓVEL RURAL NA ÁREA URBANA. NÃO-INCIDÊNCIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.112.646 - SP (2009/0051088-6)

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN

RECORRENTE: MÁRIO YOKOYA

ADVOGADO: FERNANDO DIAS JÚNIOR E OUTRO(S)

RECORRIDO: MUNICÍPIO DE SÃO BERNARDO DO CAMPO

PROCURADOR: ANDREA ALIONIS BANZATTO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPITU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

JURISPRUDÊNCIA

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: “A Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.” Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido, Eliana Calmon, Luiz Fux, Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Denise Arruda.

Brasília, 26 de agosto de 2009(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN
Relator

(Ementa publicada no DJe de 28.08.2009).

DÉBITO DECLARADO EM DCTF. RETIFICAÇÃO POSTERIOR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CABIMENTO.

MEDIDA CAUTELAR Nº 15.678 - SP (2009/0116540-5)

RELATOR:	MINISTRO LUIZ FUX
REQUERENTE:	BANCO PECÚNIA S/A
ADVOGADO:	SERGIO FARINA FILHO E OUTRO(S)
REQUERIDO:	FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR

COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. SÚMULA 360/STJ.

1. A concessão de efeito suspensivo a Recurso Especial reclama a demonstração do *periculum in mora*, que se traduz na urgência da prestação jurisdicional, bem como, a caracterização do *fumus boni juris* consistente na plausibilidade do direito alegado.

2. *In casu*, o *fumus boni juris* encontra-se presente na plausibilidade da insurgência especial, que se funda na violação do artigo 138, do CTN.

3. Deveras, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

“No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional.”

4. A *quaestio iuris* atinente ao instituto jurídico da denúncia espontânea foi submetida, pelo STJ, ao regime dos recursos representativos de controvérsia (artigo 543-C, do CPC), o que culminou na reafirmação da tese consagrada na Súmula 360/STJ, no sentido de que *“o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”* (Precedentes: **REsp 886.462/RS**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e **REsp 962.379/RS**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008). É que *“a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte”* (**REsp 850.423/SP**, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

5. Em caso análogo ao dos presentes autos, a Primeira Seção decidiu que: *“In casu, contudo, o contribuinte, ao verificar a existência de recolhimento a menor (não conjugado de entrega de qualquer declaração ao Fisco), efetuou o pagamento da diferença apurada acrescida de juros legais, acompanhada de confissão do débito tributário, antes de qualquer procedimento da Administração Tributária, o que, em conformidade com a jurisprudência sedimentada nesta Corte Superior, impõe a aplicação do benefício da denúncia espontânea, com a conseqüente possibilidade de exclusão da multa moratória.”* (**REsp 805.753/RJ**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12.09.2007, DJe 01.09.2008).

6. Conseqüentemente, cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tribu-

JURISPRUDÊNCIA

tário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente, resta caracterizada a hipótese de incidência do benefício da denúncia espontânea.

7. Isto porque se o contribuinte não efetuasse a retificação, o fisco não poderia executá-lo sem antes proceder à constituição do crédito tributário atinente à parte não declarada, razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

8. Outrossim, o *periculum in mora* reside no fato de que a ausência do provimento jurisdicional acautelatório, que impeça a autoridade coatora de proceder a atos de autuação e cobrança da multa moratória, poderá culminar em graves prejuízos à requerente.

9. Ação cautelar julgada procedente para suspender os efeitos do acórdão recorrido até o julgamento do recurso especial admitido na origem.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, julgar procedente a medida cautelar para suspender os efeitos do acórdão recorrido até o julgamento do recurso especial admitido na origem, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Licenciada a Sra. Ministra Denise Arruda.

Brasília (DF), 1º de outubro de 2009(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

Ementa publicada no DJe de 16/10/2009).

ICMS. MERCADORIA CONCEDIDA A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.111.156 - SP (2009/0021773-4)

RELATOR:	MINISTRO HUMBERTO MARTINS
RECORRENTE:	FRAJO INTERNACIONAL DE COMÉSTICOS LTDA
ADVOGADO:	EVALDO DE MOURA BATISTA
RECORRIDO	FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADORES JAKES BUSHATSKY
RONALDO NATAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO – ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL – INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL – ART. 13 DA LC 87/96 – NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em **bonificação ou com descontos incondicionais**; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária.

2. A bonificação é uma **modalidade de desconto** que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.

3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os “descontos concedidos incondicionais”.

4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.

5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009.

Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça “A Seção, por unanimidade, conheceu do recurso especial e deu-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.” Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro

JURISPRUDÊNCIA

Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Luiz Fux.

Licenciados os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Denise Arruda.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília (DF), 14 de outubro de 2009(Data do Julgamento)

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

Relator

(Ementa publicada no DJe de 22/10/2009).

CO-PROPRIEDADE. EXTINÇÃO. CÁLCULO DO ITBI. PARCELA ADQUIRIDA.

RECURSO ESPECIAL Nº 722.752 - RJ (2005/0019335-9)

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE: MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR: ALCIDES DA FONSECA SAMPAIO E OUTRO(S)
RECORRIDO: SÔNIA SEVERIANO RIBEIRO E OUTROS
ADVOGADO: ANA LÚCIA MARINHO CAMBRUZZI E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. ITBI. IMÓVEIS URBANOS EDIFICADOS. DISSOLUÇÃO DE CONDOMÍNIO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. BASE DE CÁLCULO. PARCELA ADQUIRIDA AOS OUTROS CO-PROPRIETÁRIOS.

1. Hipótese em que os quatro impetrantes (ora recorridos) eram co-proprietários de seis imóveis urbanos edificadas. Os condôminos resolveram extinguir parcialmente a co-propriedade. Para isso, cada impetrante passou a ser único titular de um dos seis imóveis. Quanto aos dois bens restantes, manteve-se o condomínio. Discute-se a tributação municipal sobre essa operação.

2. O Tribunal de origem entendeu ter ocorrido simples dissolução de condomínio relativo a uma universalidade de bens, conforme o art. 631 do CC/1916. Assim, não teria havido transmissão de propriedade com relação à maior parte da operação. Se o indivíduo passou a ser proprietário de imóvel em valor idêntico à sua cota ideal no condomínio, não incidiria o ITBI.

3. Inexiste omissão no acórdão recorrido, que julgou a lide e fundamentou adequadamente seu acórdão.

4. No entanto, o art. 631 não incide na hipótese, pois se refere ao caso clássico de condomínio de bem divisível. Seria aplicável se os quatro impetrantes fossem co-proprietários de terreno rural ou de terreno urbano não-edificado. Nesse exemplo, no caso de desfazimento do condomínio, o imóvel poderia ser fracionado junto ao cartório de imóveis, observados os limites mínimos, requisitos e formalidades legais, resultando em quatro partes iguais. Cada um dos antigos co-proprietários seria o único titular de seu terreno (correspondente a 25% do original). Inexistiria transmissão onerosa de propriedade nessa situação fictícia e, portanto, incidência do tributo municipal.

5. Diferentemente, quando há condomínio de apartamento edilício, ou de um prédio urbano não-fracionado em unidades autônomas, é impossível a divisão do bem. É este o caso dos autos.

6. O registro imobiliário é individualizado, como o é a propriedade de apartamentos, nos termos da Lei de Registros Públicos (art. 176, § 1º, I, da Lei 6.015/1973).

7. Na situação inicial, antes do pacto de extinção parcial do condomínio, os quatro impetrantes eram co-proprietários de cada um dos imóveis, que devem ser considerados individualmente.

8. Com o acordo, cada um dos impetrantes passou a ser único proprietário de um dos seis imóveis. Ou seja, adquiriu dos outros co-proprietários 75% desse bem, pois já possuía 25%.

9. O ITBI deve incidir sobre a transmissão desses 75%. Isso porque a aquisição dessa parcela se deu por alienação onerosa: compra (pagamento em dinheiro) ou permuta (cessão de parcela de outros imóveis).

10. Esse raciocínio se aplica aos quatro imóveis que passaram a ser titulados por um único proprietário. Quanto aos outros dois bens, com relação aos quais o condomínio subsistiu, não há alienação onerosa nem, portanto, incidência do ITBI.

11. Os impetrantes adjudicaram cada um dos quatro imóveis a uma única pessoa, indenizando os demais (por pagamento ou permuta), nos termos do art. 632 do CC/1916.

12. É pacífico que os impostos reais (IPTU e ITBI, em especial) referem-se aos bens autonomamente considerados. Também por essa razão seria incabível tratar diversos imóveis como universalidade para fins de tributação.

13. Esse entendimento foi consolidado pelo egrégio STF na Súmula 589: “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”.

14. A Suprema Corte impediu que os Municípios considerassem todos os imóveis de cada contribuinte como uma universalidade para fins de progressividade das alíquotas. Isso decorre do reconhecimento de que cada imóvel a ser tributado deve ser autonomamente considerado.

JURISPRUDÊNCIA

15. Se o Município não pode considerar o conjunto de imóveis uma universalidade, para cálculo do IPTU, seria inadmissível que o contribuinte possa fazê-lo com o intuito de pagar menos ITBI.

16. Recurso Especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 05 de março de 2009(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

(Ementa publicada no DJe de 11/11/2009).

IPI. INSUMOS TRIBUTADOS. SAÍDAS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE APÓS A LEI N. 9779/99.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 475.551

ORIGEM :AC - 200104010064740 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. CEZAR PELUSO

REDATORA DO ACÓRDÃO RISTF :MIN. CÁRMEN LÚCIA

RECTE.(S) :UNIÃO

ADV.(A/S) :PFN - ARTUR ALVES DA MOTTA

RECDO.(A/S) : INDÚSTRIA TÊXTIL APUCARANA LTDA

ADV.(A/S) :ADRIANA MOURÃO NOGUEIRA E OUTRO(A/S)

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Cezar Peluso (Relator), negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Menezes Direito. Falaram, pela recorrente, o Dr. Luiz Carlos Martins Alves, Procurador da Fazenda Nacional e, pela recorrida, o Dr. Fernando Albino. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 01.10.2008.

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Senhores Ministros Cezar Peluso (Relator) e Ricardo Lewandowski, que lhe negavam provimento, e o Senhor Ministro Eros Grau, que lhe dava parcial provimento. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Redigirá o acórdão o Senhor Ministro Menezes Direito. Ausentes, justificadamente,

o Senhor Ministro Celso de Mello e a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 06.05.2009.

EMENTA: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

1. Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero.

2. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva.

3. Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo.

4. O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa.

5. Com o advento do art. 11 da Lei n. 9.779/1999 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero.

6. Recurso extraordinário provido.

(Ementa publicada no DJe de 13.11.2009, p. 16).

CND. DRAWBACK. APRESENTAÇÃO DO MOMENTO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. DESNECESSIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.041.237 - SP (2008/0060462-1)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES: CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

JURISPRUDÊNCIA

MARIA FERNANDA DE FARO SANTOS E
OUTRO(S)

RECORRIDO: ROYAL CITRUS SA

ADVOGADO: OSVALDO SAMMARCO E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. REGIME DE *DRAWBACK*. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND). INEXIGIBILIDADE. ARTIGO 60, DA LEI 9.069/95.

1. *Drawback* é a operação pela qual a matéria-prima ingressa em território nacional com isenção ou suspensão de impostos, para ser reexportada após sofrer beneficiamento.

2. O artigo 60, da Lei nº 9.069/95, dispõe que: “a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais”.

3. Destarte, ressoa ilícita a exigência de nova certidão negativa de débito no momento do desembaraço aduaneiro da respectiva importação, se a comprovação de quitação de tributos federais já fora apresentada quando da concessão do benefício inerente às operações pelo regime de *drawback* (Precedentes das Turmas de Direito Público: **REsp 839.116/BA**, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 21.08.2008, DJe 01.10.2008; **REsp 859.119/SP**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 06.05.2008, DJe 20.05.2008; e **REsp 385.634/BA**, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 21.02.2006, DJ 29.03.2006).

4. Recurso especial 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, negar provimento ao recurso especial, 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 Hamilton Carvalhido.

Brasília (DF), 28 de outubro de 2009(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

(Ementa publicada no DJe de 18.11.2009, p. 16).

COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO/RECEITA BRUTA. FACTORING.

RECURSO ESPECIAL Nº 776.705 - RJ (2005/0141097-0)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE: LECCA S/A
ADVOGADO: MARCELLO MEDEIROS DE CASTRO E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES: ROSANE BLANCO OZÓRIO BOMFIGLIO E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

EMENTA

TRIBUTÁRIO. COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO/RECEITA BRUTA. ATIVIDADE EMPRESARIAL DE FACTORING. “AQUISIÇÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS”. ITENS I, ALÍNEA “C”, E II, DO ATO DECLARATÓRIO (NORMATIVO) COSIT 31/97. LEGALIDADE.

1. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, ainda que sob a égide da definição de faturamento mensal/receita bruta dada pela Lei Complementar 70/91, incide sobre a soma das receitas oriundas do exercício da atividade empresarial de factoring, o que abrange a receita bruta advinda da prestação cumulativa e contínua de “serviços” de aquisição de direitos creditórios resultantes das vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços.

2. *In casu*, cuida-se de mandado de segurança impetrado, em 11.07.1999, em que se discute a higidez do disposto nos Itens I, alínea “c”, e II, do Ato Declaratório (Normativo) COSIT 31/97, que determinam que a base de cálculo da COFINS, devida pelas empresas de fomento comercial (factoring), é o valor do faturamento mensal, compreendida, entre outras, a receita bruta advinda da prestação cumulativa e contínua de “serviços” de aquisição de direitos creditórios resultantes das vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, computando-se como receita o valor da diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito adquirido.

3. A Lei 9.249/95 (que revogou, entre outros, o artigo 28, da Lei 8.981/95), ao tratar da apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, definiu a atividade de factoring como a prestação cumulativa e contínua de serviços

JURISPRUDÊNCIA

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 (artigo 15, § 1º, III, “d”).

4. Deveras, a empresa de fomento mercantil ou de *factoring* realiza atividade comercial mista atípica, que compreende o oferecimento de uma plêiade de serviços, nos quais se insere a aquisição de direitos creditórios, auferindo vantagens financeiras resultantes das operações realizadas, não se revelando coerente a dissociação das aludidas atividades empresariais para efeito de determinação da receita bruta tributável.

5. Conseqüentemente, os Itens I, alínea “c”, e II, do Ato Declaratório (Normativo) COSIT 31/97, coadunam-se com a concepção de faturamento mensal/receita bruta dada pela Lei Complementar 70/91 (o que decorra das vendas de mercadorias ou da prestação de serviços de qualquer natureza, vale dizer a soma das receitas oriundas das atividades empresariais, não se considerando receita bruta de natureza diversa, definição que se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98).

6. Recurso especial a que se nega provimento.

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, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Eliana Calmon e Herman Benjamin.

Compareceu à sessão o Dr. AUGUSTO CESAR DE CARVALHO LEAL, pela recorrida.

Brasília (DF), 11 de novembro de 2009 (Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

(Ementa publicada no DE de 25.11.2009).