

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO VII - EDIÇÃO 25 - MARÇO 2010

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 VII – Edição 25 – Março 2010

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2010
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

ALEXANDRE MACEDO TAVARES

Advogado, Parecerista e Consultor Tributário, é Pós-Graduado em Direito Tributário e em Direito Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR) e Mestre em Ciência Jurídica, com ênfase em Direito Tributário, pela Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI), junto a qual figura como Professor Titular de Direito Tributário do Curso de Direito. É, ainda, Professor convidado da Escola de Preparação e Aperfeiçoamento do Ministério Público do Estado de Santa Catarina, dos Cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário e em Contabilidade Tributária da Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB) e de Gestão Fiscal e Planejamento Tributário da UNERJ, integrante de Grupo de Pesquisa do CNPq, além de palestrante em Simpósios e Seminários de Direito Empresarial.

AUGUSTO MARCHESE

Acadêmico do 7º período do Curso de Direito da Universidade do Vale do Itajaí Campus Itajaí (UNIVALI), bacharel em Administração de Empresas pela Universidade do Oeste de Santa Catarina (UNOESC).

GABRIELLA CARVALHO DA COSTA

Servidora da Justiça Federal no Ceará e Assessora da Juíza Substituta da 14ª Vara Federal.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

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

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO

Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. 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. Coordenador da Subcomissão de Direito Financeiro e Tributário da Comissão de Novos Advogados do Instituto de Advogados de São Paulo (CNA-IASP). Membro do Conselho Editorial da Revista de Direito Tributário da APET e do Conselho de Apoio e Pesquisa da Revista de Direito Tributário Internacional. Membro da Comissão de Direito Constitucional da OAB-SP; da Associação Fiscal Portuguesa de Lisboa – AFP; e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Professor de Direito Tributário e Advogado em São Paulo.

MARCIO EDUARDO RIEGO COTS

Advogado e professor universitário. Mestre em Direito pela Faculdade Autônoma de Direito – FADISP, especialista em Direito Empresarial pela Universidade Mackenzie, com extensão universitária em Direito Contratual pela Fundação Getúlio Vargas – GVLaw e Planejamento Tributário pela APET. Possui, ainda, extensão universitária em Direito da Tecnologia da Informação pela Fundação Getúlio Vargas – EPGE, tendo participado do iLaw Program 2005 na Harvard Law School – Harvard University – EUA.

ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

Advogado em Campinas, especialista em Direito Tributário pela PUC/Cps, membro da 1ª Seção do CARF/ MF/ Brasília.

RICARDO AZEVEDO

Advogado em São Paulo e Especialista em Direito Tributário pela GVlaw, da Fundação Getúlio Vargas.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| ARTIGOS | 15 |
| DENÚNCIA ESPONTÂNEA: OBSTÁCULOS PARA SEU GOZO PELO CONTRIBUINTE <i>Alexandre Macedo Tavares</i> <i>Augusto Marchese</i> | 17 |
| 1. Introdução | 17 |
| 2. Natureza jurídica da regra disposta no art. 138 do CTN | 18 |
| 3. Pressupostos de admissibilidade à configuração de denúncia espontânea | 23 |
| 3.1 Tempestividade | 24 |
| 3.2 Especificidades do procedimento | 25 |
| 3.3 Pagamento do tributo devido ou depósito do valor arbitrado | 27 |
| 4. Inalterabilidade do instituto pelo Fisco | 29 |
| 5. Tributo declarado e não pago e denúncia espontânea | 31 |
| 6. Considerações finais | 36 |
| 7. Bibliografia | 39 |
| AS DISPOSIÇÕES DO ART. 655-A E A PENHORA <i>ON-LINE</i> <i>Gabriella Carvalho da Costa</i> | 43 |
| 1. Considerações iniciais | 43 |
| 2. A penhora eletrônica no Processo Civil | 43 |
| 3. A nova disciplina e a solução de controvérsias | 45 |
| 4. Conclusão e considerações finais | 57 |
| Referências | 60 |

| | |
|--|-----|
| GUERRA FISCAL E FEDERALISMO: IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DOS CRÉDITOS DE ICMS INTEGRALMENTE TOMADOS POR CONTRIBUINTE PAULISTA QUANDO DA EXISTÊNCIA DE INCENTIVOS FISCAIS UNILATERAIS EM OUTROS ESTADOS | 61 |
| <i>Leonardo Freitas de Moraes e Castro</i> | |
| I. Requisitos constitucionais e legais para a instituição de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados | 62 |
| II. Distinção entre incentivos fiscais e financeiros e suas consequências jurídicas | 64 |
| II.A) Benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina | 65 |
| II.B) Benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Espírito Santo | 67 |
| II.C) Benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado da Bahia | 68 |
| III. Procedimento para questionamento de incentivos fiscais e financeiros unilaterais | 70 |
| IV. Atitude do Estado de São Paulo em relação aos créditos de operações beneficiadas por incentivos fiscais unilaterais | 75 |
| V. Entendimento jurisprudencial sobre o tema | 80 |
| VI. Conclusões | 85 |
| A TRIBUTAÇÃO SOBRE O LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE <i>SOFTWARE</i> | 87 |
| <i>Marcio Eduardo Riego Cots</i> <i>Ricardo Azevedo</i> | |
| 1. Introdução | 87 |
| 2. Conceito e natureza do <i>software</i> | 88 |
| 3. As decisões dos tribunais e a Lei Complementar n. 116/03 | 93 |
| 4. A inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre o licenciamento de <i>software</i> | 95 |
| 5. Conclusão | 102 |

| | |
|--|------------|
| AS DECISÕES COLEGIADAS ADMINISTRATIVAS FISCAIS E A LIBERDADE RELATIVA DE INTERPRETAR <i>Orlando José Gonçalves Bueno</i> | 105 |
| PARECER | 125 |
| VEDAÇÃO DA CESSÃO DE DIREITOS RELATIVOS AO SEGURO DPVAT, IMPOSTA PELA LEI N. 11.945/09 PARA REEMBOLSO DE DESPESAS HOSPITALARES EM CASO DE ACIDENTES – INCONSTITUCIONALIDADE – VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 5º, INCISO I, 150, INCISOS II E VI, LETRA “C”, 196 E 199, § 1º, DO TEXTO SUPREMO, ALÉM DE DESOBEDIÊNCIA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA AUTONOMIA DA VONTADE – TRANSGRESSÃO A DIREITOS INDIVIDUAIS DISPONÍVEIS – PARECER <i>Ives Gandra da Silva Martins</i> | 127 |
| CONSULTA | 127 |
| RESPOSTA | 129 |
| JURISPRUDÊNCIA | 165 |

ARTIGOS

DENÚNCIA ESPONTÂNEA: OBSTÁCULOS PARA SEU GOZO PELO CONTRIBUINTE

Alexandre Macedo Tavares

Augusto Marchese

1. Introdução

A denúncia espontânea é um direito do contribuinte, cujos pressupostos de admissibilidade, apesar de estarem legalmente estabelecidos de forma taxativa, vêm sendo ampliados pelo Fisco e pelo Poder Judiciário, o que se perfaz em verdadeira afronta à *ratio essendi* do art. 138 do CTN, aos princípios de interpretação legal, à equidade e até mesmo ao bom senso.

A norma contida no art. 138 do Código Tributário Nacional, o qual se passa a chamar de CTN, assim disciplina:

Art. 138: a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Como se bem pode notar, o citado artigo dá um prêmio ao contribuinte que delata ao Fisco infração por ele próprio cometida, tendo em vista que a denúncia espontânea exclui

a responsabilidade, elidindo, por conseguinte, a aplicação de multa sancionatória.

Todavia, alguns óbices têm sido criados pela Administração Pública, e até mesmo pelo Poder Judiciário, para que os contribuintes possam gozar plenamente das vantagens da denúncia espontânea, as quais lhes são oferecidas legalmente.

2. Natureza jurídica da regra disposta no art. 138 do CTN

Para se poder chegar à natureza jurídica da citada norma, devem-se tecer alguns breves comentários acerca dos conceitos e classificações gerais das normas.

A palavra “norma” vem do latim *norma*, a qual significa disciplinar ações ou atos (regras de conduta) prescrevendo tipos de organizações, impostos de forma coercitiva, posto que provida de sanção. Ela é dirigida às condutas das pessoas físicas e jurídicas, podendo, ainda, ter o sentido de um ato por meio do qual uma conduta é prescrita, permitida ou, especialmente, facultada, no sentido de adjudicada à competência de alguém.¹

Percebe-se que tende intencionalmente à conduta de outrem não só quando, em consenso com seu sentido, prescreve (comanda) essa conduta, mas também quando permite e, relevantemente, quando confere o poder de realizar, isto é, quando a outrem é atribuído um determinado poder, principalmente, o poder de ele próprio estabelecer normas. Significa que algo *deve ser* ou acontecer, e, especialmente, que um homem deve se conduzir de determinada maneira.

1. KELSEN, Hans, 1881-1973. *Teoria Pura do Direito*. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 4.

Assim, as normas jurídicas constituem a base delimitadora das ocupações teóricas dos juristas. Para Paulo Dourado de Gusmão:

[...] é a proposição normativa inserida em uma fórmula jurídica (lei, regulamento, tratado internacional etc.), garantida pelo poder público (direito interno) ou pelas organizações internacionais (direito internacional).²

Em suma, as normas possuem como objetivo principal a ordem e a paz social, e manifestam-se como um “dever-ser” de conduta, um conjugado de proibições, obrigações, permissões, faculdades, por meio do qual os homens designam entre si relações de subordinação, coordenação, organização.

Já, em especial, a norma jurídica, quando disciplina conduta, caracteriza-se pela bilateralidade, ou seja, por arrolar o direito de uma parte com a obrigação de outra, disciplinando uma relação social entre dois ou mais indivíduos. Caracteriza-se, ainda, pela generalidade, ou seja, a norma jurídica é geral e abstrata por não regular caso singular e por estabelecer padrão aplicável a muitos casos, enquadráveis no tipo nela previsto.³

A classificação das normas jurídica pode ser estabelecida em função de seu conteúdo, em função do grau de sua imperatividade, em função da natureza de sua sanção, em função de sua forma, em função da fonte e ordem jurídica a que pertence.⁴ Contudo, ante o caráter adstrito do presente trabalho, abordar-se-á a classificação da norma quanto a sua imperatividade.

2. GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do Direito*. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 79.

3. GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Op. cit.*, p. 80

4. GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Op. cit.*, p. 81

No que concerne às normas imperativas discerne João Baptista Herkenhoff:

[...] tanto é imperativa a norma jurídica quando impõe uma conduta como quando proíbe uma ação, ou estabelece uma situação jurídica qualquer.⁵

Quanto à imperatividade, podem ser: a) de imperatividade absoluta ou impositiva ou de ordem pública; e, b) imperatividade relativa ou de ordem privada. Carlos Maximiliano apresenta a diferença entre ambas:

[...] entre as primeiras o interesse da sociedade coletivamente considerada sobrepõe a tudo a tutela do mesmo constitui o fim obrigatório; [...] enquanto o preceito de ordem privada sucede ao contrário: só indiretamente sucede o direito público, a sociedade considerada em seu conjunto; a proteção do direito do indivíduo constitui o objetivo primordial.⁶

As normas jurídicas imperativas apresentam diversos modos ou *funtores*⁷, dentre eles a doutrina seleciona três tipos: preceptivas, proibitivas e permissivas. Conforme Tercio Sampaio Ferraz Jr.:

5. HERKENHOFF, João Baptista. *Fundamentos do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 23.

6. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 176.

7. “O termo *funtor* nos vem da lógica. Trata-se de operadores lingüísticos que nos permitem mobilizar as asserções. Assim, a asserção “isto é comprar” pode ser modalizada por funtores como: é *proibido* comprar, é *permitido* comprar, é *vedado* comprar, é *obrigatório* comprar.” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio). *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 128).

As primeiras regem-se pelo *funtor* deôntonio (dever-ser) é obrigatório. As segundas, pelo *funtor* é proibido. As terceiras pelo *funtor* é permitido⁸.

No campo da tributação, como é sabido, prevalecem as normas jurídicas preceptivas, ou seja, de conduta obrigatória, vez que é por meio delas que se opera o surgimento dos deveres jurídicos circunscritos à obrigação tributária de dar (entrega de dinheiro ao Estado, a título de tributo), bem como de fazer, não fazer, ou tolerar (prestações positivas ou negativas de interesse de arrecadação e fiscalização), uma vez realizado o fato jurídico tributário.⁹

Contudo, as leis fiscais muito se assemelham das penais quanto à exegese porque encerram prescrições de ordem pública, imperativas ou proibitivas, e afetam o livre exercício dos direitos patrimoniais, não suportando, assim, o recurso da analogia, nem a interpretação extensiva, aplicando-se suas disposições no sentido rigoroso, *estrito*.¹⁰

No Direito Tributário, as normas, via de regra, têm por objetivo atalhar a fraude, o engano, o prejuízo, evitando que alguém possa atentar em relação à integridade do tributo, um bem pertencente ao Estado.

Ressalta-se, por último, que a norma jurídica permissiva é aquela que não obriga, nem proíbe determinada conduta, pelo contrário, apenas permite que a conduta seja praticada.

No Direito Tributário, conforme Maria Ângela Pacheco, existem ainda as normas indutoras de conduta. Percebe-se que

8. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Op. cit.*, p. 128.

9. TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia espontânea no Direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 70

10. MAXIMILIANO, Carlos. *Op. cit.*, p. 271.

se tratam de uma modalidade de normas permissivas, pois, além de permitirem determinada conduta, vão além, premiando aqueles que a seguem, induzindo o contribuinte de forma premente a seguir determinado comportamento. Sobre as normas indutoras de conduta leciona a autora:

[...] quando produzida nos moldes predeterminados, acabam lhe conferindo um benefício, uma vantagem especial, denominada pela doutrina estrangeira de “sanções positivas”.¹¹

Perante o exposto, tal entendimento leva a concluir que a norma do art. 138 do CTN é uma norma indutora de conduta, uma vez que se infere do núcleo do seu tipo que não há uma exigência de um comportamento obrigatório ou proibitivo, mas, ao contrário, uma faculdade de agir, colocada à esfera de disposição dos destinatários, dando-lhes como prêmio o direito à exclusão da responsabilidade pela infração cometida, sempre que o autor do fato delituoso escolha pelo voluntário saneamento da falta.

E é exatamente nessa cadência de pensamento que Maria Ângela Pacheco classifica o disposto no art. 138 do CTN como norma indutora de conduta, pois:

[...] não obriga, nem proíbe, mas induz o cidadão a um comportamento. Deixa-lhe a opção de realizar ou não os pressupostos criados na hipótese da norma para obtenção de uma vantagem ou de um prêmio.

11. PACHECO, Maria Ângela. Denúncia espontânea e isenções: duas figuras da tipologia das normas indutoras de conduta. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 57, 2000, p. 8.

Neste caso, a norma, indutora do comportamento, também será seguida de uma norma secundária cuja finalidade é reassegurar o cumprimento da primeira e conceder-lhe o prêmio prometido.¹²

Destarte, um eficaz estímulo ao contribuinte é a causa determinante da existência do art. 138 do CTN, sendo fácil empreender que o legislador procurou gratificar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, com o fito de instigar o infrator a regularizar sua situação fiscal, sendo tal intenção legislativa o fator utilizado para se determinar a natureza jurídica da norma estudada como norma indutora de conduta.

3. Pressupostos de admissibilidade à configuração de denúncia espontânea

No que concerne à figura da espontaneidade, esta se encontra explicitamente alicerçada na redação do art. 138 do CTN, assim como é do próprio artigo que se erguem os outros pressupostos indispensáveis. Para melhor compreensão do instituto, cumpre novamente transcrevê-lo:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

12. *Op. cit.*, p. 8.

Neste diapasão, são requisitos fáticos da denúncia espontânea: a) tempestividade; b) especificidade do procedimento; c) “se for o caso”, pagamento do tributo e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada, quando o montante depender de apuração.

3.1 Tempestividade

No que se refere à espontaneidade, sob a luz do art. 138 do CTN, mais especificamente o que dispõe o seu parágrafo único, é toda reparação do ilícito que anteceda um procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração autodenunciada. O art. 7º do Decreto n. 70.235/72, o qual regula o processo administrativo no campo da administração Pública Federal, prevê as três balizas capazes de impor a exclusão dessa comentada espontaneidade fiscal:

Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Assim, o processo administrativo tributário, que é entendido como uma sucessão ordenada de atos e termos que possuem como escopo a obtenção de um pronunciamento conclusivo por parte da autoridade competente, independentemente de qual seja a decisão administrativa, tem seu início

estabelecido nos termos dos incisos I a III do art. 7º do Decreto n. 70.235/72, encerrando em seu texto três oportunidades *numerus clausus*. E não é outra a conclusão que advém da leitura da exposição de motivos do referido Decreto, no seu item “7”, posto que a sua análise ressalta de forma clara a *mens legis* da norma, a qual foi precisar o exato início do procedimento fiscal, também como forma de garantir ao contribuinte o exercício de seus direitos:

Considerou-se conveniente precisar o início do procedimento fiscal, distinguindo-o da fase litigiosa. A formalização da exigência será feita através de auto de infração ou notificação de lançamento de ofício, dirimindo-se dúvidas e estabelecendo condições para permitir à administração o exercício de sua atividade e ao contribuinte o do pleno direito de defesa.¹³

Desta forma, com o início de um procedimento administrativo relacionado com uma infração, ocorre a perda do direito à configuração da denúncia espontânea, entendendo-se que não será considerada espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer “procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

3.2 Especificidades do procedimento

Como visto, quando iniciado o procedimento fiscal, perderá a denúncia o caráter da espontaneidade, obviamente, desde que a medida fiscalizatória guarde relação direta com a infração praticada, sob pena de quebra do devido processo

13. Exposição de Motivos do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Enviado por: <protocolo@planalto.gov.br>. Enviado em: 15 jul. 2009.

legal administrativo. Como claramente estabelecido na parte final do art. 138 do CTN, excluirá a espontaneidade tão somente aqueles procedimentos “relacionados com a infração”. Nas palavras do professor Alexandre Macedo Tavares:

Não é qualquer fiscalização indiscriminada e imprecisa – sem objetivo individualizado ou à mercê de futura individualização, ou até mesmo quaisquer comunicados genéricos (notificação e intimação) – que terá força suficiente para fulminar o direito potestativo à confissão espontânea consagrada pelo art. 138 do CTN. A especificidade do procedimento administrativo fazendário é *conditio sine qua non* à pretensa desconfiguração da espontaneidade, fim inspirador da norma indutora de conduta prevista no art. 138 do CTN.¹⁴

Assim, ao lavrar o termo de início de fiscalização, deverá o agente administrativo caracterizar o que irá fiscalizar para demonstrar que a medida de fiscalização possui direto relacionamento com a infração fiscal, pois só com tal certeza se criará óbice para que o contribuinte goze do benefício constante do art. 138 do CTN. Apenas assim é que o fisco poderá impedir o direito subjetivo do contribuinte autodenunciante de ver excluída sua responsabilidade pela prática de ilícito tributário administrativo.

Conclui-se, assim, que meras fiscalizações genéricas ou até mesmo pendências de processos (administrativo ou judicial) sobre outros assuntos, os quais não possuem nexos com a infração que se pretende denunciar espontaneamente, não anulam a sistemática estabelecida pela norma indutora de conduta elencada no art. 138 do CTN.¹⁵

14. *Op. cit.*, p. 83.

15. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 194

3.3 Pagamento do tributo devido ou depósito do valor arbitrado

Analisaremos, agora, o último pressuposto normativo sem o qual não existe a possibilidade da configuração da denúncia espontânea: o pagamento do tributo devido ou do valor arbitrado, “se for o caso”.

O referido dispositivo estudado, em seu *caput*, discorre que a responsabilidade será excluída pela denúncia espontânea da infração, “acompanhada se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”.

Com a leitura do art. 138 do CTN, faz-se necessário verificar a natureza da infração fiscal. As obrigações tributárias como gênero dividem-se em duas espécies: as obrigações principais¹⁶ e as acessórias¹⁷. Levando-se em conta as espécies de obrigações tributárias, tem-se que o não cumprimento da obrigação principal, no prazo legalmente estipulado, opera o surgimento de uma infração tributária material ou substancial, ao passo que o não cumprimento de um dever tributário instrumental representa o cometimento de uma infração tributária formal.

Exposto isto, quanto ao alcance do instituto, necessário admitir que a denúncia espontânea alcança, indistintamente, tanto as infrações materiais ou substanciais, quanto as infra-

16. Levando em consideração o que preceitua o § 1º do art. 113 do CTN, tem-se como objeto da obrigação tributária principal o comportamento do sujeito passivo (contribuinte), relacionado à entrega de dinheiro aos cofres públicos (obrigação de dar).

17. Já nos termos do § 2º do referido preceito legal, temos que o objeto da obrigação tributária acessória é todo e qualquer comportamento humano, obrigado pela legislação tributária, não relacionada com a entrega de dinheiro aos cofres públicos.

ções formais, sendo as primeiras aquelas resultantes da falta de pagamento do tributo devido, e as segundas, frutos do não cumprimento das obrigações positivas ou negativas previstas na legislação tributária.

Quando se tratar de uma infração tributária material ou substancial, fruto do não cumprimento de uma obrigação tributária principal, portanto, faz-se imperativo, para usufruir dos benefícios do art. 138 do CTN, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o *quantum debeat* depender de apuração.

Quando estiver relacionado com infração formal, decorrente, por sua vez, do não cumprimento de um dever formal (desvestido de caráter patrimonial), não há de se falar em pagamento de tributo, uma vez que se trata de objeto não pertencente à essência (tipicidade) da infração realizada.

Desta forma, de acordo com o instituto da denúncia espontânea, sempre que a infração tenha sido de não pagar o tributo, ao proceder com a autodenúncia, deve o contribuinte realizar seu pagamento acrescido dos juros de mora e/ou realizar o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante depender de apuração.

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade suscitados alhures, a denúncia espontânea provoca ao contribuinte ou responsável o benefício da exclusão da responsabilidade pela prática de determinado ilícito tributário, a qual resulta na ilegitimidade da aplicação de qualquer sanção de índole punitiva, tal qual a imposição de penalidades pecuniárias (multas fiscais).

4. Inalterabilidade do instituto pelo Fisco

A inalterabilidade do instituto da denúncia espontânea favorece o contribuinte das conseqüências da situação de infrator, uma vez que ele, ao denunciar espontaneamente a infração que praticou, sinalizando a desistência do “proveito da infração”, goza da certeza dos pressupostos que deveria seguir para, automaticamente, livrar-se da imposição de penalidades.

Como elenca Alexandre Macedo Tavares a respeito do tema:

[...] o art. 138 do CTN não pode ser encarado como uma norma tributária *em branco*, muito pelo contrário, caracteriza-se como uma norma tributária de eficácia plena e aplicabilidade imediata, isto é, uma norma tributária auto-executável, naturalmente imprópria à ulterior regulamentação.¹⁸

Nessa vereda, não se torna possível qualquer normatização do art. 138 do CTN que não seja a previsão dada pela própria lei, a qual, sendo uma norma de cunho nacional, não há de permitir que um simples decreto ou até mesmo uma legislação ordinária altere o seu sentido e o seu alcance. Por tais razões, o Fisco jamais poderá baixar normas próprias, como resoluções e portarias, para restringir o direito do contribuinte de realizar denúncia espontânea de infração cometida.

Aliás, tal posicionamento reflete a acepção do princípio da proteção da confiança, que, conforme Geraldo Ataliba:

[...] o fisco não pode “aproveitar” soesmente o art. 138 do CTN, para punir o contribuinte que adere a seu espírito. No instante

18. *Op. cit.*, p. 91.

em que isso fosse tolerado, ele (art. 138) seria inutilizado e teria perdido toda sua significação e eficácia. A lei tributária deixaria de servir à sua natural teleologia (abastecer os cofres públicos) e empobrecer-se-ia como instrumento de indução de comportamentos corretivos dos contribuinte.¹⁹

Ocorre que, em contraposição a tal princípio, o Fisco vem obstaculizando o direito do contribuinte ao gozo das benesses advindas da denúncia espontânea, arguindo que a mesma não poderia ser caracterizada quando da declaração e não pagamento de tributos lançados por homologação, como se infere da seguinte ementa de julgado do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Ementa: TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO RECOLHIDO COM ATRASO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – NÃO-CARACTERIZAÇÃO – INCIDÊNCIA DA MULTA MORATÓRIA – Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea. Desta forma, o contribuinte que liquidar com atraso valores informados em sua Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, recolhendo somente o tributo devido, sem o acréscimo dos juros de mora e a respectiva multa de mora, não encontra amparo no instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional.

TRIBUTO RECOLHIDO APÓS VENCIMENTO SEM ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA – MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MULTA EXIGIDA DE FORMA ISOLADA – É cabível a aplicação da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, item II, da Lei n. 9.430, de 1996, sob o argumento do não

19. ATALIBA, Geraldo. Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 66, p. 17-29, 1994, p. 26.

recolhimento da multa moratória de que trata o artigo 61 do mesmo diploma legal, visto que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea. Recurso negado.²⁰

Como se vê, além do pagamento dos juros e multa de mora, o Fisco impõe ao contribuinte que realiza a denúncia espontânea dos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, o pagamento da multa punitiva (de ofício), por entender que não se pode configurar a denúncia espontânea nesses casos.

Tal discussão chegou ao âmbito do Poder Judiciário, tendo sido o entendimento sobre o caso uniformizado mediante a edição de uma súmula pelo Superior Tribunal de Justiça, como se verá a seguir.

5. Tributo declarado e não pago e denúncia espontânea

O uso da denúncia espontânea desonera o contribuinte das consequências emergentes da situação de infrator em que se encontra, pois, a partir do momento em que este denuncia espontaneamente a infração praticada, junto com o pagamento do tributo devido acrescido de juros e correção monetária ou depósito do valor arbitrado, acaba indicando a desistência do proveito da infração. Consequentemente, livrando-se da condição de infrator, o contribuinte se exime das sanções consistentes no pagamento de penalidades pecuniárias, seja a

20. 1º CC, Recurso 141930, Acórdão 104-20907, 4ª C., Relator Nelson Mallmann, j. em 11/08/2005.

título de multas moratórias²¹ –²² e de punitivas, estando isento de penalidades com intenção punitiva.

Trata-se de um princípio processual tributário universal, como ressalta Geraldo Ataliba:

É um princípio processual tributário universal - também consagrado no Brasil, com profundas raízes no nosso espírito jurídico e nos mais sadios preceitos de moralidade administrativa – que procurando o contribuinte espontaneamente as autoridades fiscais, para proceder a retificação em declarações anteriormente feitas, ou levar ao conhecimento da administração tributária atrasos, enganos, omissões, irregularidades e erros por ele mesmo cometidos, não fica por isso, sujeito a nenhuma penalidade, excluindo-se a configuração do dolo e dando ao contribuinte a prerrogativa de somente arcar com as conseqüências cíveis e administrativas, de caráter reparatório ou indenizatório previstos em lei, para o caso.²³

Ocorre que, em contraposição a tal pensamento, o Superior Tribunal de Justiça passou a praticar restrição ao alcance da regulamentação da denúncia espontânea, pois possui uma firme orientação no sentido de demonstrar-se inaplicável o art.

21. Existem decisões divergentes no âmbito administrativo (2º CC, Acórdão 202-17387; 1º CC, Acórdão 104-22879) acerca da exclusão da multa moratória quando da realização de denúncia espontânea, porém, no âmbito judicial tal posicionamento já se encontra pacificado no sentido de que o art. 138 do CTN não estabelece distinção entre a multa moratória e a punitiva, de modo que ambas são excluídas pela denúncia espontânea (STJ, REsp 922206).

22. Nesse sentido, profere Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias sanções tributárias*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 106-107): “[...] é sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe além do pagamento do tributo não pago, e do pagamento dos juros e da correção monetária, a inflicção de uma multa, comumente chamada moratória ou de revalidação e que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão-somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de ‘isolada’. Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas.”

23. ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade no procedimento tributário. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XIII, n. 13, p. 31-39, 1974, p. 33.

138 do CTN, nos casos em que o contribuinte declara ao Fisco os tributos lançados por homologação, mas os paga fora do prazo legal.

Citado entendimento do Superior Tribunal de Justiça já foi uniformizado pela edição da Súmula 360: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarada, mas pagos a destempo”.

É que, para o Superior Tribunal de Justiça, “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”.²⁴

Como se pode notar, tal posicionamento macula o pressuposto da tempestividade da denúncia espontânea. Isso porque, a já citada regra do art. 7º do Decreto n. 70.235/72 prevê as três balizas capazes de impor a exclusão da espontaneidade fiscal, uma vez que encerram em seu texto três oportunidades *numerus clausus*, e nela não está diposto que a declaração do contribuinte substituirá uma das formas de iniciação dos procedimentos fiscais. Como se bem extraiu da exposição de motivos do Decreto, a *mens legis* da norma foi precisar o exato início do procedimento fiscal, também como forma de garantir ao contribuinte o exercício de seus direitos.

Neste norte, insta ressaltar que as normas integrantes do Direito Tributário não possuem qualidades que a distanciam

24. REsp. 850.423/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Primeira Seção, julgado em 28.11.07, DJU 07.02.08

da forma como devem ser interpretadas as demais normas dos outros ramos do Direito. Os arts. 4º e 5º da Lei de Introdução ao Código Civil devem ser utilizados também para fins de interpretação do Código Tributário, no sentido de que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes, os princípios gerais do Direito”, e que, “na aplicação da Lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”. E, neste ponto, parece ter agido desacertadamente o Superior Tribunal de Justiça quando firmou tal posicionamento.

Note-se que a falta de uma norma legal específica, e também de definição da palavra “infração”, leva à conclusão de que a denúncia espontânea, sem distinção, está relacionada com as infrações tributárias formais e materiais, não podendo o Poder Judiciário diferenciá-las para fins de aplicação do instituto, distinguindo as obrigações atreladas aos tributos lançados por homologação das demais.

No entanto, vê-se que os julgadores abriram mão do método integrativo, e restringiram a interpretação favorável ao sujeito passivo, não encontrando a interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça suporte de validade no art. 112 do CTN, pois não se admite o emprego da *analogia in malam partem*:

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.

Desta forma, não pode uma mesma conduta humana, com intuito do voluntário abandono do propósito delitivo, à luz do art. 138 do CTN, ser concomitantemente verdadeira na hipótese de infração material e falsa na hipótese de infração formal ao mesmo tempo.

Onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir (*ubi Lex non distinguit nec distinguere debemus*). Tal entendimento resulta da falta de visão sistêmica do direito e, especialmente, do descuido ao aspecto teleológico que informa a norma indutora de conduta em estudo, pois a sua finalidade é o cumprimento voluntário das obrigações fiscais pelo contribuinte, o qual obterá, assim, a tão almejada (pelo Fisco, principalmente) regularidade fiscal.

Hodiernamente, gize-se que muitas são as dificuldades encontradas pelos empresários no que tange ao adimplemento das obrigações tributárias. Nos lançamentos por homologação, por exemplo, além de prestar informações, deve também o contribuinte pagar antecipadamente o tributo, pois este é recolhido instantaneamente.

Não obstante, têm-se as dificuldades de se obter o adimplemento à vista por parte de compradores ou até mesmo o risco do seu inadimplemento, que gera falta de “caixa”. A falta de “caixa” é uma situação corrente, e nesse ínterim, não se pode premiar as empresas que omitem informações em suas declarações, agindo sorrateiramente ao Fisco, buscando inclusive o instituto da prescrição, deixando de prestigiar aquelas que desejam declarar em tempo suas obrigações tributárias, as quais, pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, acabam não podendo gozar dos benefícios da denúncia espontânea.

Trata-se de um total contrassenso prestigiar os contribuintes que omitiram informações ao Fisco quando realizam a denúncia espontânea, em detrimento das que as prestam de forma correta, mas, passando por dificuldades financeiras, não conseguem adimplir os tributos devidos em tempo, e, quando vão se utilizar do art. 138 do CTN, acabam não obtendo a tutela desejada.

Desta maneira, não admitir a possibilidade de o contribuinte invocar as benesses do art. 138 do CTN, quando da hipótese de tributo declarado e não pago, mostra a ausência de equidade no julgado, a qual o Direito e o bom senso não podem asilar. Ademais, o bom senso que possui estreita relação com a equidade é um relevante valor que deve ser considerado em toda e qualquer solução de impasses, antinomias e litígios.

6. Considerações finais

A denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, tem natureza jurídica de uma norma indutora de conduta, uma vez que se infere do núcleo do seu tipo que não há uma exigência de um comportamento obrigatório ou proibitivo, mas, ao contrário, uma faculdade de agir.

Assim, a norma tem como fim ser um estímulo ao contribuinte para cumprimento voluntário de suas obrigações tributárias não cumpridas dentro do prazo legal, uma vez que instiga o infrator a regularizar sua situação fiscal mediante a exclusão da responsabilidade, elidindo, por conseguinte, a aplicação de multas sancionatórias.

Conforme a sua forma legal, estabelecida no art. 138 do CTN, os seus requisitos de admissibilidade são: a especifici-

dade do procedimento; se for o caso, o pagamento do tributo acrescido de juros de mora e correção monetária, ou o depósito da sua importância; e, a tempestividade.

Quanto à “especificidade do procedimento” perderá a denúncia o caráter de espontaneidade quando iniciado o procedimento fiscal, desde que a medida fiscalizatória tenha relação direta com a infração praticada, sob pena de quebra do devido processo legal administrativo.

No que se relaciona à “tempestividade”, encontra-se ela explicitamente identificada no Decreto n. 70.235/72, art. 7º, pois estão ali erigidas as três balizas *numerus clausus* capazes de determinar o início do procedimento fiscal, sendo elas: **I** - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; **II** - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; **III** - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. Portanto, com o início de um procedimento administrativo relacionado com uma infração, ocorre a perda do direito à configuração da denúncia espontânea.

Quanto ao “pagamento do tributo devido ou depósito do valor arbitrado”, de acordo com o instituto da denúncia espontânea, sempre que a infração tenha sido de não pagar o tributo, ao proceder com a autodenúncia, deve o contribuinte realizar seu pagamento acrescido dos juros de mora e/ou realizar o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante depender de apuração.

Desta forma, ao optar pelo uso da denúncia espontânea o contribuinte fica desonerado das consequências emergentes do estado de infrator em que se encontra, pois, a partir do momento que este denuncia espontaneamente a infração co-

metida, junto com o pagamento do tributo devido acrescido de juros e correção monetária ou depósito do valor arbitrado, acaba indicando a desistência do proveito da infração, consequentemente, livrando-se da condição de infrator.

Contudo, embora estejam claramente dispostos em lei os pressupostos para uma denúncia espontânea válida, tanto o Fisco, quanto o Poder Judiciário, vêm dificultando a fruição pelos contribuintes das benesses legalmente oferecidas pelo art. 138 do CTN, por meio da criação de uma nova hipótese de início de procedimento fiscal não prevista no art. 7º, do Decreto n. 70.235/72: a declaração do contribuinte nos tributos lançados por homologação mas não pagos no prazo legal.

Além do pagamento dos juros e multa de mora, o Fisco comina ao contribuinte que pratica a denúncia espontânea dos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, o pagamento da multa punitiva (de ofício), por entender que não se pode configurar a denúncia espontânea nesses casos.

Para o Superior Tribunal de Justiça, 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.

Veja-se que o Superior Tribunal de Justiça até mesmo uniformizou o entendimento, mediante a edição da Súmula 360, retirando do contribuinte o direito de usufruir das vantagens da denúncia espontânea quando declara corretamente suas obrigações tributárias, sem omitir quaisquer informações ao Fisco, mas que muitas vezes, passando por dificuldades econômicas, não consegue adimplir as mesmas no prazo legal.

Como se pode notar, tal interpretação macula o pressuposto da tempestividade da denúncia espontânea, ofendendo a *mens legis* das normas que delimitam com precisão o exato início do procedimento fiscal, também como forma de garantir ao contribuinte o exercício de seus direitos.

Com tal posicionamento, o Superior Tribunal de Justiça acaba, por vezes, beneficiando contribuintes que omitiram informações ao Fisco, em detrimento dos que as prestaram de forma correta, prolatando decisões que ferem os princípios de interpretação legal, equidade e, até mesmo, o bom senso.

Itajaí/SC 13 de janeiro de 2010

7. Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 66, p. 17-29, 1994.

_____. Espontaneidade no procedimento tributário. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XIII, n. 13, p. 31-39, 1974.

BRASIL, Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 05 jul. 2009.

_____. Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 10 jul. 2009.

_____. Exposição de Motivos do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Enviado por: <protocolo@planalto.gov.br>. Enviado em: 15 jul. 2009.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 05 jul. 2009.

_____. Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso n. 141930. Acórdão 104-20907. Rel. Nelson Mallmann, Quarta Câmara, julgado em 11 ago. 2005. Disponível em: < <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso n. 152547. Acórdão 104-22879. Rel. Maria Helena Cotta Cardozo, Quarta Câmara, julgado em 05 dez. 2007. Disponível em: < <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. Segundo Conselho de Contribuintes. Recurso n. 131849. Acórdão 202-17387. Rel. Antônio Zomer, Segunda Câmara, julgado em 21 set. 2006. Disponível em: < <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 850.423. Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28 nov. 2007. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jul. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 922.206. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 05 ago. 2008. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jul. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula n. 360*. O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarada, mas pagos a destempo. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jul. 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias sanções tributárias*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do Direito*. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

HERKENHOFF, João Baptista. *Fundamentos do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

KELSEN, Hans (1881-1973). *Teoria Pura do Direito*. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

PACHECO, Maria Ângela. Denúncia espontânea e isenções: duas figuras da tipologia das normas indutoras de conduta. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 57, p. 07-18, 2000.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Denúncia espontânea no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

AS DISPOSIÇÕES DO ART. 655-A E A PENHORA *ON-LINE*

Gabriella Carvalho da Costa

1. Considerações iniciais

A penhora *on-line* faz parte de um conjunto de medidas adotadas para implementar um processo executivo mais célere e eficaz, a fim de dar efetividade ao princípio da duração razoável do processo, estabelecido pela Emenda Constitucional n. 45/2004.

Seu surgimento se deu na Justiça do Trabalho, em 2002, por meio de um convênio entre o Tribunal Superior do Trabalho (TST) e o Banco Central do Brasil (BC). Posteriormente, a Lei Complementar 118, de 09.02.2005 introduziu o instituto na execução fiscal, por meio do art. 185-A do Código Tributário Nacional.

Seguindo a mesma tendência, a Lei 11.382/2006 trouxe a penhora eletrônica para o âmbito da execução civil, com a inserção do art. 655-A ao Código de Processo Civil.

2. A penhora eletrônica no Processo Civil

O legislador ordinário inseriu no CPC o art. 655-A, determinando o seguinte:

Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, prefe-

rencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução. *(Incluído pela Lei n. 11.382, de 2006).*

§ 1º As informações limitar-se-ão à existência ou não de depósito ou aplicação até o valor indicado na execução. *(Incluído pela Lei n. 11.382, de 2006).*

§ 2º Compete ao executado comprovar que as quantias depositadas em conta corrente referem-se à hipótese do inciso IV do caput do art. 649 desta Lei ou que estão revestidas de outra forma de impenhorabilidade. *(Incluído pela Lei n. 11.382, de 2006).* (omissis).

O art. 655-A disciplinou a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, modalidade prevista no inc. I do art. 655, estabelecendo que, para possibilitar essa penhora, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferentemente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução.

A penhora de dinheiro, sem sombra de dúvida, é a melhor forma de garantir a realização do direito de crédito, uma vez que dispensa todo o procedimento que viabiliza a transformação do bem penhorado em pecúnia para satisfazer o crédito exequendo, eliminando, sobretudo, atos como a avaliação e a alienação do bem. Tanto é verdade que o legislador, mesmo antes da reforma do CPC, já havia determinado o dinheiro como preferencial na ordem de bens penhoráveis.

Além disso, é o meio mais eficaz de proporcionar efetividade ao processo executivo, sendo certo que a “execução forçada, destinada que é a satisfazer o direito de crédito do exequente, só será efetiva à medida que se revelar capaz de assegurar ao

titular daquele direito exatamente aquilo que ele tem direito de conseguir. Assim, na execução por quantia certa, o processo de execução só será efetivo se for capaz de assegurar ao exequente a soma em dinheiro a que faz jus”.¹

Luiz Guilherme Marinoni defende que, “o que realmente impedia a penhora de dinheiro, até recentemente, era a equivocada interpretação do art. 655, I, do CPC, que dizia apenas que incumbia “ao devedor, ao fazer a nomeação de bens, observar a seguinte ordem: I- *dinheiro*;...”. Supunha-se que o devedor era obrigado a indicar à penhora apenas *dinheiro em espécie* e não dinheiro que estivesse depositado em banco. Tal interpretação, como é óbvio, inviabilizava a penhora de dinheiro, deixando o devedor livre para indicar outro bem. Isto não só feria o princípio do meio idôneo como dava oportunidade para o devedor retardar a satisfação do direito do exequente”.²

3. A nova disciplina e a solução de controvérsias

O instituto da penhora *on-line*, desde o seu nascedouro, sempre foi objeto de muitas críticas, sobretudo na configuração que lhe foi dada pela Lei Complementar n. 118/2005:

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao

1. CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil - Vol. II*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 144.

2. MARINONI, Luiz Guilherme; Arenhart, Sérgio Cruz. *Curso de Processo Civil – Vol. 3 – Execução*. São Paulo: RT, 2007, p. 270 ss.

registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. *(Incluído pela Lcp n. 118, de 2005)*

§ 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. *(Incluído pela Lcp n. 118, de 2005)*

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o **caput** deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. *(Incluído pela Lcp n. 118, de 2005).*

O dispositivo trouxe um regramento dotado de extrema abusividade ao determinar a decretação de indisponibilidade dos bens e direitos do devedor, deixando para um momento posterior a limitação dessa indisponibilidade, ao montante correspondente à execução.

Como bem salientado por Hugo de Brito Machado Segundo³, “a ‘indisponibilidade’ nele prevista, se adotada de forma indiscriminada (como literalmente parece autorizar), poderá trazer prejuízos irreparáveis à liberdade econômica e profissional, à livre iniciativa e, em alguns casos, à própria subsistência do executado (...)”.

É por isso que Cleide Previtalli Cais⁴ defendeu que, para ter inteira aplicabilidade, a norma dependia de regulamentação. Com efeito, argumentou a Autora:

3. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 284.

4. CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 687.

Entretanto, considerando que o dispositivo é caracterizado por norma geral em direito tributário, requer regulamentação para sua plena eficácia, sob pena de acarretar consequências danosas, por excesso, na medida em que autoriza o Juízo da Execução Fiscal, mediante a adoção de meio eletrônico – entenda-se por e-mail, via Internet –, de rapidíssima divulgação, a decretar a indisponibilidade dos bens do executado.

Esse meio de penhora pode incidir sobre imóveis, sobre títulos cotados em Bolsa de Valores e de Mercadorias e sobre o dinheiro depositado em contas correntes, e somente pode ser adotado pela Fazenda Pública após comprovar que *esgotou todos os meios para indicar à penhora outros bens*.

A disciplina trazida pela Lei 11.382/2006, dispendo no *caput* do art. 655-A que “para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução”, mitigou os efeitos danosos introduzidos no art. 185-A do CTN, corrigindo, em parte, o grave equívoco cometido pelo legislador.

Com a nova disciplina, a penhora por meio eletrônico passou a adotar o seguinte procedimento:

(...) o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, *informações* sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua *indisponibilidade*, até o valor indicado na execução (art. 655-A, *caput*). Trata-se de espécie de *arresto executivo eletrônico*.

Na própria requisição judicial, deverá ser informado o valor do débito em execução, já atualizado no momento da propositura

da ação, juntamente com previsão de despesas e honorários (art. 659, CPC). Isso porque as informações prestadas limitar-se-ão à existência ou não de depósito ou aplicação até o valor indicado na execução (art. 655-A, §1º) e eventual ordem de indisponibilidade só poderá ser atendida até esse limite.

Atendida a requisição pelo Banco Central, com o bloqueio da quantia necessária, a medida deverá ser comunicada ao juízo requisitante, especificando-se, inclusive, qual o banco em que o numerário ficou em constrito. O bloqueio pode até ocorrer em valor menor do que o necessário, por insuficiência do depósito ou aplicação, no entanto jamais poderá ser em valor maior do que o informado na requisição.⁵

O Desembargador do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, Elpídio Donizetti⁶, bem exemplificou a situação, dispondo que:

Numa execução de R\$ 3.300,00, o juiz requisita informações sobre a existência de ativos em nome do executado, determinando que, caso a informação seja positiva, a autoridade supervisora do sistema bancário proceda à indisponibilidade do valor da execução. A autoridade do sistema bancário dará uma das seguintes informações ao juiz: a) não há saldo ou aplicação financeira em nome do executado; b) em cumprimento à determinação judicial, procedeu-se ao bloqueio da quantia de R\$ 3.300,00 na conta X, agência Y, banco Z, à ordem do juízo; c) não se localizou nas instituições bancárias brasileiras saldo em conta corrente ou aplicações financeiras no valor da execução, entretanto, verificou-se a existência de aplicação no valor de R\$ 2.700,00 na agência B do banco C, a qual se encontra bloqueada, à ordem do juízo.

5. BRAGA, Paula Sarno; CUNHA, José Leonardo Carneiro da; DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Processo Civil*- Vol. 5 – Execução. Salvador: Jus Podivm, 2009, p. 605.

6. DONIZETTI, Elpídio. *Inovações tecnológicas a serviço do credor: aspectos da penhora por meio eletrônico*. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9679>>. Acesso em: 05.04.2009.

Nada impede que o juiz requisite apenas informações sobre a existência de ativos suficientes para saldar a execução de R\$ 3.300,00. Nesse caso, a autoridade supervisora, verificando que o executado possui 100 milhões de reais aplicados, informa ao juiz que há ativo suficiente para quitar o débito. Não se informa sobre o valor aplicado, até porque, afora a garantia constitucional do sigilo de dados, essa informação não tem qualquer utilidade ao processo. Em razão da publicidade do processo, serviria apenas para expor a situação financeira do executado aos agentes do juízo, às partes e seus advogados, enfim, a todos que possam vir a ter acesso ao processo ou às informações nele constantes.

Na prática, o juiz não requisita informações, ele dá ordem condicional. Por meio eletrônico, o juiz determina que se indisponibilize até o valor X (da execução) porventura existente em contas de depósito ou aplicações financeiras no sistema bancário. A autoridade destinatária da ordem informa o valor e a instituição onde se encontra a quantia bloqueada à ordem do juízo. O valor bloqueado pode ser inferior ao necessário para pagar o credor. Por óbvio, pode ocorrer de não haver quantias depositadas ou aplicadas em nome do devedor e então a informação será negativa. É assim que se passam as coisas.

Com isso, a Lei 11.382/2006 afastou qualquer argumento (falho, diga-se de passagem) no sentido de que a penhora de depósitos e aplicações financeiras implicaria quebra do sigilo bancário.

Possibilitou ainda ao executado, por simples petição, demonstrar as circunstâncias de impenhorabilidade, levantando, desde logo, a constrição sobre o numerário.

Segundo Carreira Alvim, essa “disposição tem o propósito de amenizar o rigor da chamada ‘penhora *on-line*’, ou, mais propriamente, da ‘penhora eletrônica’, evitando que o juiz determine, de imediato, a apreensão de valores existentes

em depósito em conta corrente ou em aplicação financeira, sem mesmo saber se tais valores realmente existem”⁷.

Vale dizer que o argumento de que o bloqueio pode recair sobre bens penhoráveis e que a velocidade com que o juiz procede ao desbloqueio é inferior àquela em que determina a constrição não pode persistir. Com efeito, o devedor que possui numerário tido como impenhorável poderia, nos três dias que tem para pagar a dívida, informar desde logo ao juízo da execução a origem e natureza dos valores que tem em depósito, a fim de evitar o possível gravame. Agindo assim estaria respeitando devidamente os princípios da cooperação e da lealdade processual, além de se resguardar de um bloqueio indevido.

Outrossim, é importante salientar que, com a nova disciplina do CPC e diante da Resolução n. 61 do Conselho Nacional de Justiça⁸, o magistrado não mais pode deixar de deferir o pedido, sob pretexto de que não há previsão legal para tal ou que se trataria de violação ao sigilo bancário.

Também vale destacar o teor da Resolução n. 524 do Conselho de Justiça Federal⁹, a qual dispõe:

Art. 1º Em se tratando de execução definitiva de título judicial ou extrajudicial, ou em ações criminais, de improbidade administrativa ou mesmo em feitos originários do Tribunal Regional Federal poderá o magistrado, via Sistema BACEN-JUD 2.0, soli-

7. ALVIM, J. E. CARREIRA; CABRAL, Luciana G. Carreira Alvim. *Nova execução de título extrajudicial*. 1ª. ed., 2ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2007, p. 92.

8. Art. 2º. É obrigatório o cadastramento, no sistema BACENJUD, de todos os magistrados brasileiros cuja atividade jurisdicional compreenda a necessidade de consulta e bloqueio de recursos financeiros de parte ou terceiro em processo judicial.

9. Disponível em: <http://daleth.cjf.jus.br/netacgi/nph-brs.exe> Acesso em: 23.03.2009.

citar o bloqueio/desbloqueio de contas e de ativos financeiros ou a pesquisa de informações bancárias.

Parágrafo único. No processo de execução, a emissão da ordem em comento poderá ocorrer desde que requerida pelo exeqüente, face à inexistência de pagamento da dívida ou garantia do débito (arts. 659 do CPC e 10 da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980), com precedência sobre outras modalidades de constrição judicial; podendo, nas demais ações, tal medida ser adotada inclusive ex officio.

Art. 2º O acesso dos magistrados ao Sistema BACEN-JUD 2.0 é feito por meio de senhas pessoais e intransferíveis, após o cadastramento efetuado pelo Gerente Setorial de Segurança da Informação do respectivo Tribunal Regional Federal, denominado Master.

Parágrafo único. Os magistrados cadastrados na primeira versão do sistema não necessitam proceder a novo cadastramento.

Art. 3º O Presidente do Tribunal Regional Federal indicará, no mínimo, dois Masters ao Banco Central, comunicando a indicação à Corregedoria-Geral do Tribunal Regional Federal.

Parágrafo único. Eventual descredenciamento de Master, bem como de qualquer usuário do Sistema BACEN-JUD 2.0, deverá ser imediatamente comunicado pelo Presidente do Tribunal Regional Federal ao Banco Central e à Corregedoria-Geral do Tribunal Regional Federal.

Art. 4º Os Masters do Sistema devem manter os dados dos juízes, cadastrados ou não, atualizados de acordo com formulário disponibilizado pelo Tribunal Regional Federal.

Parágrafo único. Os dados atualizados dos juízes são: nome e CPF, Tribunal Regional Federal e Vara Federal, se for o caso, a que estejam vinculadas, e se estão cadastrados ou não no Sistema BACEN-JUD 2.0.

Art. 5º Os juízes devem abster-se de requisitar às agências bancárias, por ofício, bloqueios fora dos limites de sua jurisdição, podendo fazê-lo mediante o Sistema BACEN-JUD 2.0.

Art. 6º Constatado que as agências bancárias praticam o delito de fraude à execução, os juízes devem comunicar a ocorrência ao Ministério Público Federal, bem como à Corregedoria-Geral do respectivo Tribunal, e relatar as providências tomadas.

Art. 7º Os magistrados deverão acessar, diariamente, o Sistema BACEN-JUD 2.0 a fim de verificarem o efetivo e tempestivo cumprimento, pelas instituições financeiras, das ordens judiciais por ele emitidas.

Art. 8º Ao receber as respostas das instituições financeiras, o magistrado emitirá ordem judicial de transferência do valor da condenação para conta judicial, em estabelecimento oficial de crédito.

§1º Na mesma ordem de transferência, o juiz deverá informar se mantém ou desbloqueia o saldo remanescente, caso existente.

§2º O prazo para oposição de embargos ou recursos começará a contar da data da notificação, pelo juízo, à parte, do bloqueio efetuado em sua conta.

Art. 9º É obrigatória a fiel observância das normas estabelecidas no regulamento que integra o convênio firmado entre o Banco Central do Brasil, o Superior Tribunal de Justiça e o Conselho da Justiça Federal, ao qual também aderiram os Tribunais Regionais Federais.

Outro ponto relevante da Lei 11.382/2006, foi ter posto fim à controvérsia acerca dos requisitos necessários para a aplicação da penhora *on-line*.

No regramento estabelecido pela Lei Complementar n. 118/2005, o legislador praticamente condicionou o uso do instituto às situações em que, citado, o devedor não paga a dívida nem apresenta bens à penhora e não tenham sido localizados bens penhoráveis.

Além de ter limitado sua utilização, ainda deixou uma grande margem de discricionariedade a ser utilizada pelo julgador, uma vez que não estabeleceu em que momento a Fazenda Pública poderia dar por encerrada a árdua busca pelo “tesouro escondido” e proceder à tão “repugnante” penhora *on-line*.

Com o novo regramento estabelecido pelo art. 655-A, a penhora *on-line* passou a poder ser deferida de plano, eliminando a exigência de esgotamento da procura por bens penhoráveis.

Aliás, o próprio Superior Tribunal de Justiça já está começando a firmar sua jurisprudência nesse sentido. É o que se pode extrair do julgamento do Resp 910497/SP e do AgRg no REsp 1081686/RJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – PENHORA ON LINE – SISTEMA BACEN-JUD – REQUERIMENTO FEITO NO REGIME ANTERIOR AO ART. 655, I, DO CPC (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.382/2006) – SÚMULA 13/STJ.

1. Acórdãos oriundos do mesmo Tribunal não se prestam à configuração do dissídio (Súmula 13/STJ).

2. *A jurisprudência desta Corte tem examinado o pedido de penhora on line levando em consideração o momento em que formulado: se antes ou depois do advento da Lei 11.382/2006, que alterou o art. 655, I, do CPC, incluindo os depósitos e as aplicações em instituições financeiras como preferenciais na ordem de penhora, equiparando-os a dinheiro em espécie.*

3. *Se o pleito é anterior à nova lei, seu deferimento fica condicionado ao esgotamento de todos os meios de localização dos bens do devedor, em atenção ao art. 185-A do CTN. No regime atual, a penhora on line pode ser deferida de plano, afastando-se a exigência.* Precedentes desta Corte.

4. Hipótese dos autos cujo pedido foi formulado no regime anterior, tendo o Tribunal de origem afastado a penhora de ativos financeiros porque não demonstrada a impossibilidade de recair a penhora em outros bens.

5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido¹⁰.

10. Origem: STJ – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Classe: RESP – RECURSO ESPECIAL – 910497. Processo: 200602744721 UF: SP Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA. Data da decisão: 16/12/2008. Documento: STJ000353494.

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA SOBRE DEPÓSITOS BANCÁRIOS E APLICAÇÕES FINANCEIRAS. SISTEMA BACEN-JUD. ARTIGO 655, INCISO I, DO CPC (REDAÇÃO DA LEI N. 11.382/2006). DECISÃO PROLATADA NO ATUAL REGIME. ANÁLISE DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. INVIABILIDADE.

I - Na época em que acolhida pelo julgador singular a medida constritiva de penhora on line das contas bancárias da agravante, já estava em vigor a Lei n. 11.382/2006 que, alterando o artigo 655, inciso I, do CPC, incluiu os depósitos e aplicações em instituições financeiras como bens preferenciais na ordem de penhora, equiparados a dinheiro em espécie. Nesse panorama, perfeitamente aplicável o novel artigo 655 do CPC.

II - Assim, objetivando cumprir a Lei de Execuções Fiscais e o Código de Processo Civil, é válida a utilização do sistema BACEN JUD para a localização do bem (dinheiro) em instituição financeira.

Precedentes: REsp n. 1.056.246/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe de 23/06/08 e REsp n. 1.009.363/BA, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 16/04/08.

III - A análise de suposta violação a dispositivos constitucionais é de competência exclusiva do Pretório Excelso, conforme prevê o artigo 102, inciso III, da Carta Magna, pela via do recurso extraordinário, sendo defeso a esta colenda Corte fazê-lo, ainda que para fins de prequestionamento.

IV - Agravo regimental improvido.¹¹

É interessante que no julgamento do AgRg no REsp 1081686 / RJ, o Ministro Relator afirmou em seu voto¹² que “na época em que acolhida pelo julgador singular a medida

11. Origem: STJ – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Classe: AGRESP – AGRVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – 1081686. Processo: 200801823234. UF: RJ Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data da decisão: 16/12/2008. Documento: STJ000348550.

12. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200801823234&dt>>

constritiva de penhora *on-line* das contas bancárias da agravante, já estava em vigor a Lei n. 11.382/2006, que, alterando o artigo 655, inciso I, do CPC, incluiu os depósitos e aplicações em instituições financeiras como bens preferenciais na ordem de penhora, equiparando-os a dinheiro em espécie. Nesse panorama, perfeitamente aplicável o novel artigo 655 do CPC. Assim, objetivando cumprir a Lei de Execuções Fiscais e o Código de Processo Civil, é válida a utilização do sistema BACEN JUD para a localização do bem (dinheiro) em instituição financeira”.

Ora, antes da alteração do Código de Processo Civil, o art. 11 da LEF (e o art. 655 do CPC também) já previa o dinheiro como em primeiro lugar na ordem preferencial de bens penhoráveis, o que leva a crer que o regramento especial trazido na Lei de Execução Fiscal era totalmente desprezado pelo Egrégio Tribunal.

Na verdade, como brilhantemente defendido por Eduardo Fortunado Bim, “essa mudança de mentalidade aperfeiçoada pela Lei 11.382/06 corrobora o fato de que a satisfação do processo de execução está muito além da mera composição de interesses privados”. Prosseguiu o Autor argumentando que:

A obrigação de localizar bens é do próprio devedor, que deve apresentá-los, não do credor, como comumente se afirma (embora possa indicar nas execuções comuns os bens que quer penhorar). Ainda que exista obrigação do credor de localizar bens, certamente essa não se resume em adivinhar onde o devedor tem bens ou contratar um detetive para descobri-los, mas em peticionar ao magistrado para que ele use seus poderes para alcançar o possível patrimônio do devedor. A penhora *on-line* (Bacen Jud) ou a restrição *on-line* (que engloba cartórios de imóveis e registros de bens, como o Denatran, através do futuro *Renajud*) deve ser

a primeira opção. Não surtindo efeito a busca *on-line*, barata e rápida, deve o juiz ir mais fundo no patrimônio do devedor, requisitando informações patrimoniais constantes de dados da administração fazendária (*v.g.*, oficiando a Secretaria da Receita Federal do Brasil).

Se o devedor não indica os bens ou justifica e prova a sua ausência ou desrespeito à ordem legal, não apenas as multas previstas na legislação devem incidir – depois de intimado para tanto –, mas também a busca de bens de ofício pelo próprio Estado-juiz. A busca de bens do devedor, com a pacificação social resultante, atende ao interesse público, motivando o uso dos poderes do magistrado. Deve-se ter em vista que agredir o patrimônio do executado é medida que prestigia o interesse público, podendo ser tomada de ofício pelo juiz.

Aliás, a busca de bens pelo Estado nada mais é do que um desdobramento da atividade substitutiva do Estado na execução.¹³

O que a Lei 11.382/2006 fez foi exatamente desconstituir a “teoria da penhora *on-line* como *ultima ratio*”.

Afinal, o “processo executivo foi concebido como meio de satisfazer forçadamente o crédito não adimplido. Ele expressa a posição de supremacia do credor que, tendo um crédito baseado em título executivo judicial ou extrajudicial, submete o devedor ao poder do processo executivo”.¹⁴

Durante muitos anos o processo de execução foi visto como um instrumento de ofensa aos direitos fundamentais do devedor. Tanto que a preocupação dos tribunais era exatamente defender o “princípio do menor sacrifício possível do

13. BIM, Eduardo Fortunato. O Mito da Penhora *On-Line* Tributária como *Ultima Ratio*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. vol. 12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 72 ss.

14. *Ibid.*, p. 80.

devedor”, em detrimento do princípio da “máxima efetividade do processo executivo”.

Atento a isso e, ante o descrédito da sociedade em relação ao próprio Estado, atuando por intermédio do Legislativo e do Judiciário, foi que o legislador começou a promover uma série de modificações na legislação brasileira, a fim de tornar o processo executivo mais célere e eficaz, protegendo, também, os direitos fundamentais do credor, consubstanciados, sobretudo, nos princípios da eficiência e da razoável duração do processo (art. 37, *caput* e art. 5º, inciso LXXVIII da CF/88), introduzidos pelas Emendas Constitucionais n. 19/1998 e 45/2004, respectivamente.

4. Conclusão e considerações finais

Diante do exposto, é possível concluir que a disciplina contida no art. 655-A tem total aplicação ao processo executivo fiscal, constituindo, em verdade, um aperfeiçoamento da disciplina estabelecida pela Lei Complementar 118/2005, corrigindo o grave abuso da determinação prévia de decretação da indisponibilidade dos bens e direitos do devedor antes da limitação dessa indisponibilidade ao montante correspondente à execução e, principalmente, retirando a ideia de que a penhora *on-line* constitui o último recurso a ser utilizado pelo credor na busca da satisfação do crédito em execução.

No entanto, apesar de toda essa evolução legislativa no sentido de proporcionar um processo executivo célere e eficaz, conjugando tanto o princípio da menor onerosidade do devedor com o princípio da efetividade da execução forçada, existe no Legislativo brasileiro quem defenda um completo

retrocesso na lei processual, propondo a revogação dos dispositivos introduzidos pela Lei 11.382/2006 que tratam da penhora eletrônica.

Com efeito, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 4.152/2008, de lavra do Deputado Laércio Oliveira, do PSDB de Sergipe, no qual se propõe a revogação integral da Lei n. 11.382, de 6 de dezembro de 2006, que instituiu a modalidade de penhora por meio eletrônico.

Em sua justificação o parlamentar defende o seguinte:

O Congresso Nacional decretou e o Presidente da República sancionou, em 6 de dezembro de 2006, a Lei n. 11.382 que alterou substancialmente o processo de execução brasileiro. Concedeu ao judiciário o instrumento conhecido como “Penhora on-line”, que lhe possibilita garantir a execução judicial promovida pelos credores.

Dessa forma, o magistrado, “a requerimento do exeqüente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade”.

Ocorre que tal instrumento vem sendo utilizado de maneira indiscriminada e com excessos. Arbitrariamente, os juízes oficiam à autoridade competente determinando o bloqueio dos valores constantes de conta e depósitos em nome dos executados, antes mesmo de garantir-lhes o direito de indicar bens à penhora. Com esse procedimento, o executado não é ouvido e o seu direito de apresentação de bens suficientes à penhora é aviltado.

Ou seja, o devido processo legal é desrespeitado aleatoriamente, caracterizando iminente violação ao direito social constante do artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal. Ademais, há ainda a violação do disposto no inciso LV do referido artigo, por deixar de conceder às partes integrantes da lide o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Portanto, visando extinguir tamanha atrocidade, apresento o presente projeto de lei revogando integralmente a referida lei que permite tamanha violação às garantias fundamentais do povo brasileiro.¹⁵

Inicialmente, esqueceu o Autor do Projeto de Lei que a atual redação do art. 652¹⁶ do CPC elasteceu o prazo para o cumprimento voluntário da prestação, mas retirou do executado a prerrogativa de nomear bens à penhora. Portanto, não cabe o argumento de que o procedimento da penhora eletrônica avilta o direito do devedor de apresentar bens suficientes à penhora, não havendo razão para atribuição de “conduta arbitrária” *aos juízes que oficiam à autoridade competente determinando o bloqueio dos valores constantes de conta e depósitos em nome dos executados.*

Além disso, o parlamentar alegou o desrespeito ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório, sob a ótica exclusiva do devedor. Esqueceu que o credor também é titular do direito ao devido processo legal, que dentre outros aspectos garante a razoável duração do processo.

Desconsiderou, ainda, que o processo executivo foi criado para possibilitar o pagamento do crédito que poderia ter sido espontaneamente satisfeito pelo devedor e não para garantir ao devedor meios de “esconder” seu patrimônio.

15. Disponível em: < <http://www2.camara.gov.br/proposicoes> > Acesso em: 05.04.2009.

16. Redação anterior: Art. 652. O devedor será citado para, no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, pagar ou nomear bens à penhora (...).

Redação atual: Art. 652. O executado será citado para, no prazo de 3 (três) dias, efetuar o pagamento da dívida. (Redação dada pela Lei n. 11.382, de 2006).

Por último, ao salientar que a Lei 11.382/2006 promoveu violação às garantias fundamentais do povo brasileiro, esqueceu que o credor também é parte do “povo brasileiro”.

Referências

ALVIM, J. E. CARREIRA; CABRAL, Luciana G. Carreira Alvim. *Nova execução de título extrajudicial*. 1ª. ed., 2ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2007.

BIM, Eduardo Fortunato. O Mito da Penhora *On-Line* Tributária como *Ultima Ratio*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. vol. 12. São Paulo: Dialética, 2008.

BRAGA, Paula Sarno; CUNHA, José Leonardo Carneiro da; DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Processo Civil*- Vol. 5 – Execução. Salvador: Jus Podivm, 2009.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil - Vol. II*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DONIZETTI, Elpídio. *Inovações tecnológicas a serviço do credor: aspectos da penhora por meio eletrônico*. Disponível em < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9679>>. Acesso em: 05.04.2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARINONI, Luiz Guilherme; Arenhart, Sérgio Cruz. *Curso de Processo Civil* – Vol. 3 – Execução. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GUERRA FISCAL E FEDERALISMO: IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DOS CRÉDITOS DE ICMS INTEGRALMENTE TOMADOS POR CONTRIBUINTE PAULISTA QUANDO DA EXISTÊNCIA DE INCENTIVOS FISCAIS UNILATERAIS EM OUTROS ESTADOS

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

Chama atenção o procedimento tomado pelo Estado de São Paulo relacionado à vedação (glosa) da manutenção de créditos escriturais de ICMS decorrentes de operações interestaduais beneficiadas por incentivos fiscais não aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”).

Vários contribuintes paulistas, quando adquirem as mercadorias alienadas por empresas sediadas nos mencionados Estados, empresas estas que usufruem dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente por estes – sem a aprovação do CONFAZ –, creditam-se integralmente dos valores de ICMS destacados nas Notas Fiscais.

Em razão do crescente aumento de autuações fiscais por parte da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (SEFAZ-SP) em repelir o creditamento integral do ICMS destacado para permitir apenas o creditamento do montante de ICMS efetivamente pago (recolhido) no Estado remetente da mercadoria, emergem muitas dúvidas sobre as medidas cabíveis para contestar tal prática.

No que tange às formas mais comuns de incentivos fiscais, destacamos aqueles de três Estados que têm sido bastante discutidos, notadamente: (i) Bahia (“DESENVOLVE”); (ii) Espírito Santo (“Invest-Es”); e (iii) Santa Catarina (“Prodec”).

I. Requisitos constitucionais e legais para a instituição de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados

É importante ressaltar que qualquer benefício fiscal estadual deve ser aprovado por Convênio ICMS entre os Estados, como preceitua o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, bem como o art. 1º, parágrafo único, III e IV, da Lei Complementar n. 24/75, senão vejamos:

Constituição Federal

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte

(...)

XII - **cabe à lei complementar**

(...)

g) **regular** a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, **incentivos e benefícios fiscais** serão concedidos e revogados.

Lei Complementar n. 24/75:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias **serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados** e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Essa exigência legal tem como objetivo evitar a chamada “guerra fiscal”¹, tendo em vista que o incentivo tributário concedido unilateralmente por um Estado pode gerar prejuízos econômicos aos demais. Portanto, é necessária a aprovação de todos os entes federados envolvidos, formalizada mediante convênio editado pelo CONFAZ.

A própria Lei Complementar prevê, em seu artigo 8º, as consequências de atos normativos unilaterais concessivos de incentivos, não escorados em convênio:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a **ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;**

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente. Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição Federal.

1. Sobre a guerra fiscal e os tipos de incentivos vide MELO, José Eduardo Soares de. O ICMS, os Benefícios Fiscais Concedidos unilateralmente por Certos Estados, as Medidas de Defesa Judicial e Extrajudicial Adotadas por outros Estados e Consequências para os Contribuintes. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol. 9. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2005. p. 331-332.

Contudo, existem requisitos mínimos e procedimentos específicos para que tais efeitos possam se propagar e atingir o contribuinte do ICMS, conforme explicaremos a seguir.

II. Distinção entre incentivos fiscais e financeiros e suas consequências jurídicas

Questão que merece ser analisada, para se verificar, adiante, a validade jurídica dos benefícios oriundos dos diversos incentivos fiscais usufruídos pelo grupo, diz respeito à diferença entre incentivos fiscais e incentivos financeiros.

Isto porque a concessão de incentivos de natureza financeira não necessariamente estaria abarcada no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, conforme defendem importantes doutrinadores brasileiros, tais como Ives Gandra da Silva MARTINS:

Tal financiamento, de natureza financeira e não fiscal, diz respeito ao Direito Financeiro e não Tributário. Pode ser realizado por força da autonomia outorgada às entidades federativas, e não viola os acordos celebrados entre os Estados, já que a lei e a Constituição impõem apenas que incentivos fiscais – e não financeiros – tenham sua concessão condicionada a acordo no Confaz.

No incentivo fiscal, a ocorrência do estímulo é anterior ao pagamento do tributo, que deixa de ser feito. Se for isenção, nasce obrigação tributária, que não se concretiza em crédito tributário, por força de estímulo (art. 175 do CTN).

Já no incentivo financeiro, nasce a obrigação tributária, nasce o crédito tributário, extingue-se o crédito tributário pelo pagamento e os recursos ingressam nos cofres estatais, nos termos da legislação e do orçamento, podendo o Estado fazer o que bem entender – pois os recursos lhe pertencem –, inclusive financiar as empresas contribuintes do ICMS.

Como se percebe, são dois tipos absolutamente distintos de estímulos, um, de natureza tributária – aquele de que cuidou a letra “g” do

inciso XII do artigo 155 da CF – e, outro, de natureza financeira, subordinado às regras dos artigos 165 a 168 da lei maior.

À evidência, tal tipo de incentivo não está sujeito às deliberações do Confaz, apenas competente para discutir incentivos fiscais.²

Enquanto os incentivos fiscais relacionam-se à obrigação tributária, transfigurando-se em isenções, concessões de créditos, ampliação de prazo para pagamento de tributos etc., os incentivos financeiros não guardam qualquer relação direta com a tributação, porquanto os recursos que serão vertidos para o oferecimento do incentivo não estão vinculados a uma obrigação tributária específica.

Há que destacar, porém, que alguns incentivos, rotulados como financeiros, em verdade são efetivas isenções tributárias. A sistemática de funcionamento do incentivo é o que define exatamente a sua natureza.

Resta saber se os benefícios oferecidos pelos Estados de Santa Catarina, Espírito Santo e Bahia são incentivos financeiros ou se tais incentivos teriam natureza fiscal.

II.A) Benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado de Santa Catarina

A Lei n. 13.342/05 instituiu o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (“PRODEC”), que tem como objetivo promover o desenvolvimento socioeconômico catarinense, por intermédio da concessão de financiamentos de incentivo ao

2. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o Regime Jurídico de Incentivos Financeiros Outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT n. 36/04 de São Paulo – Distinção entre Incentivos Financeiros e Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 112. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141.

investimento e à operação ou da participação no capital de empresas instaladas em Santa Catarina.

Os incentivos fiscais do PRODEC foram regulamentados pelo Decreto n. 704/07, que assim dispôs em seu art. 16:

Art. 16. Os incentivos concedidos pelo PRODEC, obedecerão aos seguintes limites:

I - montante equivalente a até 75% (setenta e cinco por cento) do valor do incremento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS – gerado pelo empreendimento incentivado, observado o disposto nos §§ 1º e 2º;

II - até 120 (cento e vinte) meses para fruição dos incentivos, contados a partir do início das operações do empreendimento incentivado, observado o disposto no § 8º; e

III - até 48 (quarenta e oito) meses de carência para o início da amortização, contados a partir do início da fruição dos benefícios, devendo cada parcela liberada ser quitada ao final do prazo de carência (Lei 14.075/07). (...)

Como se verifica do acima colacionado, neste caso trata-se de empréstimo concedido pelo Estado de Santa Catarina ao contribuinte que desenvolva projetos no Estado e, portanto, trata-se de um incentivo inicialmente de natureza financeira (e não tributária).

Entretanto, ainda que se possa defender que, pelo Princípio da Autonomia Política e Financeira, o Estado possa conceder empréstimos e financiamentos no bojo de incentivos financeiros³, isso não significa que tais incentivos, pelo fato de

3. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos Fiscais do Estado de Mato Grosso do Sul – Prática Usual em todas as Unidades Federativas – Aspectos Jurídicos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 52. São Paulo: Dialética, 2000. p. 135-136.

estarem atrelados ao valor a ser pago a título de ICMS pelas empresas beneficiárias, têm tão somente natureza financeira.

Parece-nos haver margem para considerar os aludidos incentivos como fiscais, o que equivale dizer que deveriam estar respaldados por convênio celebrado junto ao CONFAZ, mas que assim não o foram.

II.B) Benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Espírito Santo

No Espírito Santo, o Decreto n. 1.951-R/07 instituiu o Programa de Incentivo ao Investimento no Estado do Espírito Santo – INVEST-ES, que tem por objetivo contribuir para a expansão, modernização e diversificação dos setores produtivos do Espírito Santo, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais.

De acordo com o art. 3º do referido Decreto n. 1.951-R/07, os benefícios fiscais para fins de ICMS concedidos pelo Estado do Espírito Santo são os seguintes:

Art. 3.º O INVEST-ES compreende ações de interesse do desenvolvimento do estado, consistentes na concessão de benefícios fiscais, visando à realização de projetos de iniciativa do setor privado, nas seguintes modalidades:

I - diferimento do pagamento do ICMS:

- a) incidente nas operações de importação do exterior de máquinas e equipamentos destinados à integração no ativo permanente imobilizado do estabelecimento.
- b) devido a título de diferencial de alíquotas, incidente nas operações interestaduais de aquisição de máquinas e equipamentos

destinados à integração no ativo permanente imobilizado do estabelecimento.

c) incidente nas operações de importação do exterior de insumos e matérias-primas, destinados exclusivamente ao estabelecimento industrial importador, para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultante de sua industrialização, ressalvado o disposto na alínea “d”.

d) incidente nas operações de saídas internas de máquinas e equipamentos destinados a empresas vinculadas ao Programa do INVEST-ES, para integração no ativo permanente imobilizado.

II - crédito presumido, nas operações interestaduais, até o limite de setenta por cento do valor do imposto a recolher mensalmente.

III - redução de base de cálculo, nas operações internas, até o limite de setenta por cento do seu respectivo valor;

IV - outras modalidades de benefícios fiscais, desde que respeitados os limites e condições previstos neste decreto.

(...)

§ 2.º O imposto diferido na forma do inciso I, “a”, “b” e “d” do caput será pago cumulativamente com o devido pela saída realizada pela empresa destinatária vinculada ao INVEST-ES, tomando-se como base de cálculo o valor da alienação, obedecidas as limitações previstas no respectivo termo de acordo.

No presente caso estamos diante de um incentivo fiscal, isto é, de natureza tributária. Todavia, não foi aprovado pelo CONFAZ, além de ter sido criado por ato infralegal.

II.C) Benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado da Bahia

O benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia é o chamado “Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia” (“**DESENVOLVE**”), instituído pela Lei n. 7.980/01 e regulamento pelo Decreto n.

8.205/02, que tem por objetivo de longo prazo complementar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado.

Os benefícios fiscais concedidos pelo Estado da Bahia são, basicamente, (i) o diferimento do ICMS incidente sobre determinadas operações; e (ii) o desconto no valor do ICMS devido quando pago antecipadamente. Vejamos o que dispõe o Decreto n. 8.205/02:

Artigo 2º - Ficam **diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:**

I - às **aquisições de bens destinados ao ativo fixo**, efetuadas por contribuintes habilitados mediante resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para o momento de sua desincorporação, nas seguintes hipóteses:

- a) nas operações de importação de bens do exterior;
- b) nas operações internas relativas às aquisições de bens produzidos neste Estado;
- c) nas aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas;

II - às **operações internas referentes ao fornecimento de insumos “in natura” de origem agropecuária e extrativa mineral**, indicados em Resolução do Conselho do Programa, a contribuintes habilitados ao DESENVOLVE, para o momento da saída subsequente dos produtos resultantes da industrialização.

III - às importações do exterior de escória de titânio e de enxofre classificados nos códigos 8108.30.00, 2614.00.90 e 2503.00.10 da NCM/SH, respectivamente, promovidas por contribuintes enquadrados na Classificação Nacional de Atividades Econômicas/Fiscal (CNAE-FISCAL) sob o código 2419-8/00, habilitados ao DESENVOLVE, para o momento da saída dos produtos resultantes da industrialização.

IV - às **operações de importação e às aquisições internas, desde que produzidos neste Estado, de partes, peças, máquinas e equipamentos, destinados a integrarem projetos industriais, efetuadas por empresas contratadas por contribuintes habilitados ao Programa Desenvolve, bem como às subsequentes**

saídas internas por elas realizadas, inclusive em relação às mercadorias, acima citadas, adquiridas de outras unidades da Federação, desde que tenham como destino final o ativo imobilizado do contribuinte contratante.

(...)

Artigo 6º - **A liquidação antecipada da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado ensejará desconto de até 90%** (noventa por cento), de acordo com a Tabela I, anexa.

§ 1º - Os valores antecipados deverão ser recolhidos em moeda corrente até o 20º dia do mês da antecipação.

§ 2º - Para os efeitos deste artigo, **entende-se por parcela do imposto a soma da parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado e dos encargos financeiros correspondentes**.

§ 3º Ocorrendo liquidação antecipada de parte da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado, considera-se quitado o valor da parcela do imposto correspondente ao percentual que o recolhimento equivale na data em que foi efetuado.

§ 4º O percentual de desconto sobre a parcela do imposto restante será calculado considerando a quantidade de anos de antecipação, de acordo com a Tabela I, anexa.

Não restam dúvidas, neste caso, de que se trata de incentivo de natureza fiscal. Também neste caso, inexistiu Convênio do CONFAZ autorizando tal incentivo fiscal.

III. Procedimento para questionamento de incentivos fiscais e financeiros unilaterais

É de competência do Supremo Tribunal Federal (“STF”) julgar inconstitucionais as leis (ou atos normativos infralegais) que, sem amparo em prévio convênio, criam incentivos fiscais

ou financeiros relacionados ao ICMS⁴, quando da propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) ou Ação Cível Originária (“ACO”) pelo Estado que se julga lesado. Confira-se o seguinte precedente:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. “GUERRA FISCAL”. BENEFÍCIOS FISCAIS: CONCESSÃO UNILATERAL POR ESTADO-MEMBRO. Lei 2.273, de 1994, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto estadual n. 20.326/94. C.F., art. 155, § 2º, XII, g. I. - Concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, por Estado-membro ao arrepio da norma inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, porque não observada a Lei Complementar 24/75, recebida pela CF/88, e sem a celebração de convênio: inconstitucionalidade. II. - Precedentes do STF. III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (STF; Pleno; ADI 1.179/SP; Relator Min. Carlos Velloso; J. 13/11/2002; DJ 19/12/2002)

Ocorre, porém, que muitos Estados, na iminência de terem as suas normas concessivas de incentivos fiscais julgadas inconstitucionais, acabam optando por revogá-las, para então evitar a declaração do STF nesse sentido (de perda de objeto e, portanto, impossibilidade de decidir no caso concreto)⁵, sem

4. V.g.: STF; Pleno; ADI 1.467/DF; Relator Min. Sydney Sanches; J. 12/02/2003; DJ 11/04/2003; STF; Pleno; ADI 260/SC; Relator Min. Ilmar Galvão; J. 01/07/2002; DJ 20/09/2002; STF; Pleno; ADI 1.587/DF; Relator Min. Octavio Gallotti; J. 19/10/2000; DJ 07/12/2000; STF; Pleno; ADI-MC 429/DF; Relator Min. Celio Borja; J. 04/04/1991; DJ 19/02/1993; STF; Pleno; ADI 84/MG; Relator Min. Ilmar Galvão; J. 15/02/1996; DJ 19/04/1996; STF; Pleno; ADI-MC 1.247/PA; Relator Min. Celso de Mello; J. 17/08/1995; DJ 08/09/1995; STF; Pleno; ADI-MC 902/SP; Relator Min. Marco Aurélio; J. 03/03/1994; DJ 22/04/1994; STF; Pleno; ADI-MC 2.377/MG; Relator Min. Sepúlveda Pertence; J. 22/02/2001; DJ. 07/11/2003.

5. Nessas hipóteses, o entendimento do STF, manifestado em vários precedentes (v.g.: ADI 2.157/BA, Relator Ministro Moreira Alves, DJ de 6/6/03; ADI 254-QO/GO, Relator Ministro Maurício Corrêa, DJ de 5/12/03; ADI 1.445-QO/DF, Relator Ministro Celso de Mello, DJ de 29/4/05; ADI 951/SC, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJ de 19/4/05; ADI 3085/CE, Relator Ministro Eros Grau, DJ de 28/4/2006; ADI 1.454/DF, Relatora Ministra Ellen Gracie,

prejuízo de, posteriormente, restaurar os respectivos incentivos, com nova roupagem⁶.

Ainda que tal situação enseje novos questionamentos sucessivos junto ao Poder Judiciário, por parte dos Estados que se sentem prejudicados, a declaração de inconstitucionalidade é o único meio válido para retirar as normas concessivas de incentivos fiscais unilaterais do ordenamento jurídico.

Contudo, alguns Estados combatem a concessão unilateral de incentivos fiscais de ICMS por meio da glosa de créditos, não aceitando a escrituração dos valores integrais destacados nas notas fiscais de saída, emitidas pelos contribuintes beneficiados com tais incentivos não aprovados pelo CONFAZ.

Entre tais Estados destaca-se, sobretudo, o Estado de São Paulo, que progressivamente tem intensificado o combate a tais incentivos fiscais unilaterais, por meio da glosa de créditos dos contribuintes adquirentes de mercadorias e serviços, sediados neste Estado.

Para os contribuintes que correm o risco de serem autuados por tomarem o crédito integral de ICMS no caso de bens decorrentes de operações nas quais o remetente fez uso de benefício fiscal unilateral, temos que, hoje existem, ao nosso ver, duas alternativas:

- (i) Discussão administrativa e, posteriormente, judicial sobre a legalidade e constitucionalidade da glosa de créditos de ICMS por parte do Estado de São Paulo;

DJ de 3/8/07; ADI 3.831/DF, Relator Ministra Cármen Lúcia, DJ de 24/8/07), é no sentido de que a ação perde o seu objeto, devendo ser julgada prejudicada.

6. ARZUA, Heron. Incentivos Fiscais (ICMS) no Brasil e no Paraná – a Questão do Direito Adquirido das Empresas. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 73. São Paulo: Dialética, 2001. p. 140.

- (ii) Creditamento do ICMS pelo valor do montante efetivamente pago líquido, por parte do fornecedor/remetente das mercadorias.

Na 1ª hipótese, a defesa do contribuinte se basearia nos argumentos a serem mais bem esclarecidos no item V deste artigo.

Já com relação à segunda alternativa, esta parece ser a mais conservadora para os contribuintes, na medida em que reduzirá os valores dos créditos de ICMS a serem escriturados pelos adquirentes de mercadorias e tomadores de serviços intermunicipais e interestaduais e de comunicação sediados em São Paulo.

Independentemente da opção adotada pelo contribuinte fato é que, para evitar autuações fiscais de períodos anteriores a outubro de 2009, atualmente, no Estado de São Paulo, há a possibilidade de pagar os débitos fiscais (incluindo juros e multas) com desconto.

A Lei n. 13.918/2009 do Estado de São Paulo trouxe dispositivos específicos sobre a regularização dos créditos de ICMS relativos a operações realizadas ao abrigo de incentivos fiscais e financeiros, sem observância dos requisitos previstos no artigo 155, § 2º, XII, g, da CF/88 e na Lei Complementar n. 24/1975.

De acordo com o art. 15 da Lei 13.918/09, tais créditos de ICMS, referentes a fatos geradores realizados até 31 de outubro de 2009, poderão ser reduzidos da parcela do ICMS efetivamente recolhida nas etapas anteriores, desde que se efetue o recolhimento do valor remanescente de acordo com as normas estabelecidas pelo Poder Executivo.

Esta regularização de créditos de ICMS é opcional e deve ser exercida pelo contribuinte mediante requerimento específico, implicando confissão irretratável do débito fiscal e ex-

pressa renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo ou judicial, e desistência dos já interpostos.

O recolhimento do débito fiscal ora em comento poderá ser feito de três formas, pelo contribuinte, conforme abaixo:

| Forma de Pagamento | Multa Punitiva | Multa Moratória | Juros (sobre o ICMS e sobre a multa punitiva) | SELIC sobre as parcelas |
|---------------------------|-----------------------|------------------------|--|--------------------------------|
| Parcela única | 75% | 75% | 60% | Não |
| 12 parcelas mensais | 60% | 60% | 50% | Sim (1% ao mês) |
| Até 60 parcelas mensais | 50% | 50% | 40% | Sim (1% ao mês) |

Desta forma, não obstante o procedimento a ser tomado pelo contribuinte paulista a partir deste ano, referente a débitos de ICMS originados a partir de 1º de novembro de 2009, não restam dúvidas de que pode ser vantajoso, caso a caso, o pagamento de tais valores para evitar autuações e discussões administrativas e judiciais sobre esse período, sobretudo no caso de pagamento em parcela única.

Todavia, esta é uma decisão de cada contribuinte e, na medida em que existem bons argumentos jurídicos para ingresso com medida judicial, a discussão sobre a constitucionalidade/legalidade da glosa de créditos de ICMS também pode ser feita pelo contribuinte.

IV. Atitude do Estado de São Paulo em relação aos créditos de operações beneficiadas por incentivos fiscais unilaterais

Não obstante as considerações suscitadas no item anterior, alguns Estados, buscando proteger-se contra incentivos fiscais ou financeiros unilateralmente concedidos, vêm adotando, já de longa data, o procedimento de não aceitar créditos do ICMS decorrentes de aquisição de mercadorias e serviços beneficiados com os aludidos incentivos exigindo, ainda, juros e multa sobre tais débitos fiscais.

Visando coibir o aproveitamento de benefícios concedidos unilateralmente, o Estado de São Paulo editou norma expressa na Lei Estadual n. 6.374/89 prevendo o não reconhecimento dos créditos de ICMS se o remetente das mercadorias usufruiu de qualquer benefício fiscal concedido unilateralmente por um ente da Federação:

Art. 36. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

(...)

§3º- **Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.**

No mesmo sentido, a SEFAZ-SP editou o Comunicado CAT n. 36/04, que lista todos os benefícios fiscais de ICMS concedidos por outros Estados da Federação que não foram autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24/75. Vejamos o teor do referido ato administrativo paulistano:

(...)

Considerando a necessidade de esclarecer o contribuinte paulista e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal que não observaram a legislação de regência do ICMS para serem emanados, esclarece que:

1 - **o crédito do Imposto** sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – **ICMS**, correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos Anexos I e II deste comunicado, **somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem;**

2 - **o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria ou recebimento de serviço com origem em outra unidade federada somente será admitido ou deduzido,** na conformidade do disposto no item 1, ainda que as operações ou prestações estejam beneficiadas **por incentivos decorrentes de atos normativos não listados expressamente nos Anexos I e II.**

Os Anexos I e II que acompanham o Comunicado CAT n. 36/04 incluem de forma exemplificativa, isto é, não exaustiva, os incentivos fiscais e financeiros “condenados” pelo Estado de São Paulo.

O fato de eventuais benefícios unilaterais concedidos por outros Estados não estarem listados nos referidos Anexos não constitui argumento jurídico sequer fático para defesa e, por-

tanto, é indiferente que o Comunicado CAT n. 36/04 liste expressamente os incentivos fiscais concedidos no bojo dos programas PRODEC, INVEST-ES e DESENVOLVE.

Convém apontar, não obstante, que a doutrina rechaça com veemência a validade do Comunicado CAT acima referido, bem como outras medidas do gênero. De acordo com Ives Gandra da Silva MARTINS:

(...) **nenhum dos dispositivos chamados à baila pelo Comunicado CAT 36/04 dá-lhe consistência**, nem sendo, inclusive, admitida a delegação de competência legislativa que o §3º do artigo 36 [da Lei n. 6.374/75], teoricamente, ofertaria ao Executivo para atingir a legislação dos Fundos de Participação e Fomentos do Estado de Goiás criados pela Lei n. 11.180/90, assim como toda a legislação posterior do Estado, na mesma linha. **Trata-se de um modesto ato administrativo eivado de manifesta ilegalidade direta e inconstitucionalidade indireta**, no que diz respeito aos incentivos financeiros lá outorgados. Mais do que isto, seria também de manifesta ilegalidade direta e inconstitucionalidade indireta, no que diz respeito à delegação de competência legislativa, que a lei suprema não oferta ao Executivo, senão nas hipóteses de medida provisória ou da lei delegada, no plano federal. **Sendo o ato administrativo um mero regulamentador da lei, não pode nem extravasá-la, nem reduzir sua eficácia e, muito menos, criar hipóteses de derrogação de outras leis, fundadas na Constituição, emanadas de outras entidades federativas**⁷.

A doutrina é vasta neste sentido. De acordo com Souto Maior BORGES⁸:

7. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o Regime Jurídico de Incentivos Financeiros Outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT n. 36/04 de São Paulo – Distinção entre Incentivos Financeiros e Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 112. São Paulo: Dialética, 2005. p. 143.

8. BORGES, Souto Maior. O ICMS e os Benefícios Fiscais concedidos Unilateralmente por Estado-membro. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 4º volume. São Paulo: Dialética, 2000. p. 123-124.

Não pode entretanto um Estado-membro da Federação impugnar, glosando-o, o crédito de ICMS destacado em documento fiscal, sob pretexto de violação ao art. 155, §2º, “g”, da CF. Caberá em tais hipóteses o recurso ao Poder Judiciário para invalidar a norma atributiva do crédito desse tributo em desacordo com a CF. Não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais impugnáveis, glosar o crédito havido como indevido. Ser ou não devido o creditamento do ICMS, nas relações interestaduais, é algo que somente pode ser sindicado, em nosso regime federativo, pelo Supremo Tribunal Federal. O contrário importaria admitir pudesse um Estado-membro desconstituir por portas travessas a legalidade editada por outro, com comportamento ofensivo à federação, naquilo que é atributo essencial do pacto federativo nacional, a harmonia interestadual. E portanto instaurar-se-ia o império da desarmonia, contra a arquitetônica constitucional do federalismo brasileiro.

No mesmo raciocínio, Roque Antonio CARRAZZA⁹ resalta que “Todavia, é igualmente certo que, tendo amparo em documentos formalmente em ordem, quem adquire mercadorias ou toma serviços em outras unidades federadas não pode ter negado o direito ao crédito de ICMS, pela pessoa política que se julgue prejudicada. (...) Sendo assim, o art. 155, § 2º, I, da CF confere ao contribuinte do ICMS o direito público subjetivo, oponível ao Estado ou ao Distrito Federal, de fazer o abatimento (quando presentes os requisitos constitucionais)”.

Paulo de Barros CARVALHO¹⁰ partilha da mesma opinião, concluindo pela impossibilidade da existência de medi-

9. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 306-307.

10. “As unidades federadas devem exercitar sua autonomia dentro dos parâmetros fixados pela Lei Maior. Exatamente porque a inconstitucionalidade não se pressupõe, cabe sempre ao Poder Judiciário, por manifestação de sua mais elevada Corte de Justiça, o Supremo Tribunal Federal, declarar a inconstitucionalidade. Por isso, é inconcebível dispositivo legal ou infralegal que

das unilaterais que prevejam a glosa de créditos de ICMS nos casos de incentivos fiscais não aprovados por Convênio.

Uma vez que o artigo 8º da Lei Complementar n. 24/75 é invocado como fundamento para se glosar créditos de ICMS relativos às aquisições de produtos ou serviços beneficiados por incentivos unilateralmente concedidos por outros Estados, Marco Aurélio GRECO, em parecer publicado, consignou o seguinte entendimento:

Porém, poucas vezes é sublinhado que a hipótese de incidência desse artigo 8º supõe a emissão de um ato específico pelo qual, à vista de determinado caso concreto, se reconheça certa qualidade e se afirme categoricamente ter havido uma previsão, conduta, ato, lei etc. que deixou de observar os preceitos da LC n. 24/75.

(...)

Ora, **a legislação do Estado de São Paulo assegura, como regra, a plenitude do crédito do imposto destacado em documentário fiscal hábil emitido quando das operações interestaduais. Portanto, existe, originariamente, o direito pleno de creditar que, aliás, resulta da não-cumulatividade constitucionalmente garantida.**

Por outro lado, toda e qualquer legislação editada no Estado de origem, desde a sua publicação, goza da presunção de validade que se exprime na presunção de constitucionalidade da lei e na presunção de validade dos atos administrativos com base nela emitidos. **Ou seja, a presunção de que a lei é constitucional e não houve violação (inobservância) à LC n. 24/75.**¹¹

determine a glosa de créditos. Ao agir desse modo, o Estado ou Distrito Federal estará invocando a si mesmo uma função que a Constituição determinou fosse desempenhada especificamente pelo Poder Judiciário, arranhando, grosseiramente, o princípio da separação dos poderes” (CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. *Revista de Direito Tributário* vol. 95, p. 7-22)

11. GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por Operações Interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 148. São Paulo: Dialética, 2008. p. 115-116.

Como se percebe, a doutrina aponta no sentido de que, em linhas gerais, tais medidas unilaterais de glosa de créditos:

- (i) carecem de fundamento legal válido, especialmente em vista da presunção de validade e constitucionalidade das normas concessivas de incentivos;
- (ii) a depender da forma como são veiculadas, podem padecer de ilegalidade direta e inconstitucionalidade indireta;
- (iii) violam o princípio da não cumulatividade, ao desrespeitarem o direito ao crédito do ICMS; e
- (iv) desrespeitam o pacto federativo afirmado na Constituição Federal.

Por tais razões entendemos que existem argumentos jurídicos para o ingresso de medida judicial no caso de glosa de créditos de ICMS pela SEFAZ-SP.

V. Entendimento jurisprudencial sobre o tema

O STF já proferiu acórdão emblemático sobre o tema, se não vejamos:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO N. 989/03, EDITADO PELO GOVERNADOR DO ESTADO DO MATO GROSSO. USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA FIXAR A ALÍQUOTA DO ICMS, NOS TERMOS DO PRECEITO DO ARTIGO 155, § 2º, INCISOS IV E V, DA CB/88. ICMS. IMPOSTO NÃO-CUMULATIVO. A CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, SEM A PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL, AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. **O decreto n. 989/03, do Estado do**

Mato Grosso, considera como não tendo sido cobrado o ICMS nas hipóteses em que a mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal 2. O contribuinte é titular de direito ao crédito do imposto pago na operação precedente. O crédito há de ser calculado à alíquota de 7% se a ela efetivamente corresponder o percentual de tributo incidente sobre essa operação. Ocorre que, no caso, a incidência dá-se pela alíquota de 12%, não pela de 7% autorizada ao contribuinte mato-grossense. 3. Pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Precedentes. 4. **Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional o decreto n. 989/2003, do Estado do Mato Grosso.** (STF; Pleno; ADI 3.312/MT; Relator Min. Eros Grau; J. 16/11/2006; DJ 09/03/2007 – grifamos)

Em outras palavras, apesar de ser irregular o incentivo fiscal unilateral, em matéria de ICMS, concedido sem a aprovação do CONFAZ, os Estados prejudicados não podem negar o direito ao crédito para os contribuintes situados em seus respectivos territórios em relação às mercadorias adquiridas com tais benefícios, tampouco aplicar qualquer penalidade, até que este incentivo seja, expressamente, declarado inconstitucional pelo STF.

Há, ainda, decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, no julgamento da Apelação Cível com Revisão n. 529.218-5/0-00 (Oitava Câmara de Direito Público, Rel. Des. Paulo Dimas Mascaretti, j. 10/10/2007) consignando o mesmo entendimento, conforme se verifica:

(...) busca-se, na presente demanda, o reconhecimento do direito ao aproveitamento e utilização integral dos créditos de ICMS oriundos de operações interestaduais de compra e venda de gado bovino em

pé e de carne bovina junto a contribuintes de outras unidades da federação, sem as restrições impostas pela ré, **constantes do Comunicado CAT n. 36/2004 e do artigo 36, § 3º, da Lei Estadual n. 6.374/89**, invocando, no particular, a inconstitucionalidade dessas disposições legais por violarem o princípio da não-cumulatividade insculpido no artigo 155, § 2º, inciso I, da Carta Magna.

Nesse contexto, como **as restrições ora impugnadas têm por objetivo vedar os lançamentos de créditos porque se entende que estão em desacordo com a legislação tributária e decorrem concretamente de cada operação realizada com o que já foi recolhido nos Estados de origem de mercadoria adquirida**, forçoso reconhecer que inexistem aí situações meramente abstratas e sem previsão no ordenamento jurídico, razão pela qual é legítima a pretensão deduzida na petição inicial de modo a pôr fim à dúvida existente diante da resistência manifestada pelo Fisco Estadual.

No que toca ao mérito, o reclamo recursal igualmente não merece acolhida.

Impede considerar, aqui, que a autora faz mesmo jus ao aproveitamento pleno de seus créditos de ICMS, relativos às operações interestaduais supra aludidas com o que foi efetivamente exigido e pago.

No caso vertente, não colhe a alegação de impossibilidade de aproveitamento desses créditos, ao argumento de que essas operações estão amparadas por benefícios fiscais concedidos sem a celebração de convênio aprovado pelo CONFAZ.

Ora, o contribuinte que, fundado em documentos formalmente em ordem adquire mercadorias ou toma serviços em outros Estados, não pode ter negado o direito ao crédito de ICMS pela pessoa política que se julgue prejudicada, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade insculpido no art. 155, § 2º, I, da CF.

Como bem realça o douto magistrado *a quo*:

(...) se existem atos contra os quais outras unidades da federação praticam e a demanda entende que são prejudiciais à sua

receita, pode e deve dirimi-los pelas vias legais cabíveis, não sendo certo transferir o ônus aos contribuintes.

É princípio geral de direito a boa-fé que se deve presumir, não se podendo daí extrair ilação tal qual sustentou a ré.

Vale dizer, se o fisco entende que a glosa de créditos de ICMS assegurada no comunicado impugnado pela parte contrária só ocorre quando decorrente de imposto não recolhido, total ou parcialmente nas operações interestaduais, a ele cabe especificamente em cada caso demonstrar tal ocorrência e aí sim opor-se à compensação, mas não fazê-lo de forma prévia e indistinta, recusando-se a reconhecer sem qualquer motivação o direito de as empresas adquirentes radicadas neste Estado aproveitarem-se dos créditos, sob pretexto de que não autorizados por convênio, ou abrigo de atos normativos de benefícios fiscais que não observaram a legislação de regência do ICMS. (v. fls. 148/149)

Há que mencionar, porém, manifestações isoladas¹², por parte de Ministros do STF, que suspendem os efeitos de decisões judiciais que concluem pela impossibilidade de glosa de créditos de ICMS, sob o argumento de que, do contrário, haveria grave lesão à economia pública. Tais decisões, embora não tratem do mérito das ações a que dizem respeito, validam temporariamente a glosa de créditos de ICMS até que ocorra o julgamento em definitivo.

Saliente-se ainda que, na esfera administrativa, há recente acórdão do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT-SP) favorável ao contribuinte, notadamente o Processo DRT-15-830537/2006, publicado em sessão de 21/08/2008. Vejamos:

12. V.g.: STF; SS/3482; Rel. Min. Ellen Gracie; DJE 14/02/2008, cujo dispositivo é o seguinte: "(...) *Ante o exposto, defiro o pedido para suspender a execução do acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo nos autos da Apelação Cível n. 518.847-5/5-00, que concedeu a ordem prolateada nos autos do Mandado de Segurança n. 053.05.005391-4*".

ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS NO EQUIVALENTE AO DESTACADO EM NOTAS FISCAIS TIRADAS POR REMETENTE DE MERCADORIA QUE, ESTABELECIDO NO ESTADO DA BAHIA, DESFRUTA DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO À MARGEM DE APROVAÇÃO DO CONFAZ. IRROGADA AO ESTABELECIMENTO PAULISTA A PRÁTICA DE INFRAÇÃO RELATIVA AO CRÉDITO DO IMPOSTO. IMPROCEDÊNCIA.

I. (...)

II. Os Órgãos Julgadores que se ocupam do processo administrativo paulista não têm competência para declarar ilegal, ou inconstitucional – nem direta, nem indiretamente –, seja ato administrativo expedido por outra Unidade da Federação, seja legislação concebida pelos Poderes de outra Unidade da Federação.

III. **Lesão patrimonial experimentada pelo Erário paulista** em decorrência de benefício fiscal indevidamente concedido **deve ser reparada por quem o concebeu, não pelo favorecido, nem pelo estabelecimento que do último recebeu mercadoria.**

IV. **Negar ao estabelecimento paulista o aproveitamento de crédito de ICMS no equivalente ao imposto destacado nas notas fiscais que acobertam as operações interestaduais teria como efeito** deveras singular **o enriquecimento**, em decorrência de incentivo fiscal irregularmente concebido pelo Estado da Bahia, **do próprio Estado de São Paulo**. Sabendo-se que o ordenamento jurídico brasileiro é informado pelo **princípio da vedação do enriquecimento sem causa**, não é de ser prestigiada a autuação. Precedentes do STF.

Não obstante esta decisão administrativa favorável ao contribuinte, praticamente todas as decisões nesse sentido são revertidas nas Câmaras Reunidas do TIT-SP, em favor da Fazenda Estadual. Restaria, sob a ótica pragmática, apenas a via judicial para discussão da inconstitucionalidade/ilegalidade de tal glosa pela SEFAZ-SP.

VI. Conclusões

Todo e qualquer benefício ou incentivo fiscal relacionado ao ICMS deve ser aprovado por meio de Convênio editado pelo CONFAZ.

Os incentivos fiscais concedidos unilateralmente (i.e., sem aprovação por meio de Convênio editado pelo CONFAZ) estão sujeitos a medidas judiciais que envolvem a propositura de ADI ou ACO, por parte do Estado lesado (São Paulo) em face da medida unilateral concedida pelo outro Estado, cabendo a decisão final sobre tal questão ao STF.

O contribuinte sediado em São Paulo não pode ser, juridicamente, o sujeito penalizado por tal medida estadual, uma vez que está apenas cumprindo os mandamentos da lei estadual. Ademais, o Estado de São Paulo não teria o direito (legitimidade) para questionar lei promulgada por outro Estado, em razão do pacto federativo, autonomia dos Entes da Federação, entre outros princípios e regras constitucionais.

Todavia, sob o ponto de vista pragmático, o contribuinte paulista que creditar-se do ICMS incidente em operação interestadual abarcada por algum de tais benefícios fiscais concedidos unilateralmente por outro Estado, listados ou não no Comunicado CAT n. 36/04, estará sujeito à glosa de tal crédito (i.e., desconsideração do montante integralmente creditado), acrescida pela cobrança de juros e multa.

Nesse sentido, as atuais chances de êxito do contribuinte em eventual defesa administrativa, decorrente de autuação fiscal pelo Estado de São Paulo, podem ser consideradas, infelizmente, como remotas, uma vez que as Câmaras Reunidas do TIT-SP têm, até o momento, decidido em favor da Fazenda Estadual.

Todavia, na esfera judicial entendemos que, em face da robustez de argumentos jurídicos e da jurisprudência até o momento existente no STF, as chances de êxito do contribuinte em eventual demanda judicial podem ser consideradas como possíveis.

Em conclusão, o que deve restar consignado de forma indubitável é que o contribuinte paulista que contabiliza tais créditos de ICMS de forma integral, quando adquire mercadorias ou toma serviços de contribuintes sediados em outros Estados que concedem incentivos fiscais unilaterais (sem aprovação do CONFAZ), não pode ser penalizado.

O foco da discussão e, portanto, da sanção cabível nesta hipótese deve ser o Estado que burlou o normativo constitucional e de lei complementar, jamais o contribuinte sediado em São Paulo, que não tem qualquer responsabilidade ou dever de apurar se o incentivo fiscal ao qual seu fornecedor ou prestador faz jus em outro Estado da Federação – Estado este ente político dotado de autonomia legislativa, de acordo com o Pacto Federativo – tão somente limita-se a cumprir o mandamento constitucional da não cumulatividade sobre o ICMS que onerou a operação anterior.

A TRIBUTAÇÃO SOBRE O LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE SOFTWARE

Marcio Eduardo Riego Cots

Ricardo Azevedo

1. Introdução

O presente trabalho tem como escopo o estudo da tributação sobre o licenciamento ou cessão de *software* no Brasil, após o surgimento da Lei Complementar n. 116/03, que trata da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

O impacto da introdução, adoção e difusão das questões afeitas às chamadas Tecnologias da Informação tem ofertado implicações profundas no mundo moderno, com efeitos diretos sobre o Direito, e, em especial, sobre o Direito Tributário.

Na chamada “indústria” da tecnologia da informação, a produção e a comercialização de *softwares* ganham cada vez mais importância, tanto para grandes corporações multinacionais, como para pequenos criadores, quase artesanais, de programas de computadores, que movimentam muito capital e que têm posição estratégica para empresas e governos.

Somente em 2008, segundo a Associação Brasileira das Empresas de Software – ABES –, o setor da tecnologia da informação movimentou no Brasil mais de 15 (quinze) bilhões de dólares, ou seja, 0,96% (zero vírgula noventa e seis por cento) do Produto Interno Bruto brasileiro. Trata-se de

um mercado com cerca de 8.500 (oito mil e quinhentas) empresas, dedicadas ao desenvolvimento, produção e distribuição de *softwares* e de prestação de serviços, sendo que 94% (noventa e quatro por cento) são classificadas como micro e pequenas empresas¹.

Não sem motivo um dos aspectos mais discutidos atualmente pelos operadores do Direito é o tratamento jurídico conferido à tributação sobre as licenças de uso de *softwares* no Brasil, que parece não compreender a verdadeira natureza jurídica destes instrumentos.

O objetivo do presente trabalho é investigar o tratamento jurídico conferido ao licenciamento ou cessão de *softwares* no Brasil e verificar (i) a verdadeira natureza jurídica da licença e da cessão de uso de *software*; (ii) os reflexos tributários das decisões dos tribunais brasileiros, e (iii) a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a licença ou cessão de programas de computador.

Dessa forma, poderemos discorrer e percorrer analiticamente as principais teses sustentadas acerca do tratamento da tributação incidente sobre o licenciamento ou cessão de *softwares* com raciocínio lógico, apreciação objetiva e imparcial dos fatos, para, ao final, apresentar um opinião fundamentada sobre o assunto.

2. Conceito e natureza do *software*

A Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, define, em seu art. 1º, o conceito técnico de programa de computador

1. Cf. <<http://www.abes.org.br/templ3.aspx?id=306&sub=487>>. Acesso em 12.nov.2009.

como sendo (*in verbis*) “a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

Os programas de computadores ou *softwares* são, portanto, expressões intelectuais humanas, na forma de um conjunto de instruções, formuladas através de linguagens específicas e/ou codificadas, que comandam o funcionamento de computadores ou equipamentos eletrônicos diversos ou que permitem o processamento de dados diversos nesses mesmos equipamentos.

São obras da criatividade humana, razão pela qual se constituem em bens incorpóreos ou imateriais, ainda que sejam veiculados por um meio físico, como disquetes, *compact discs*, fitas, ou por intermédio da transferência de dados por meio de veículos de comunicação, como a *internet*.

O autor português Rui Saavedra², aponta que:

[...] o que individualiza o *software* em relação aos outros instrumentos a serviço da informação é a sua natureza imaterial na medida em que ele mesmo é constituído por informação – a qual não tem substância tangível, e é, em si, um bem imaterial. O *software* apresenta-se, pois, como um produto, simultaneamente, utilitário e imaterial. Sendo o *software* um dos chamados “bens informacionais” ou “produtos de informação”, ele não pode ser objecto duma protecção eficaz contra os actos dos não proprietários. Tal protecção só poderá releva do Direito Intelectual, ou seja, através

2. SAAVEDRA apud RE 176626-3-SP, publ. 11.12.98.

da organização de um “direito de exclusivo” a favor daqueles que elaboram o *software*.

Assim, a existência do programa de computador e os efeitos que dela decorrem não prescindem do meio em que o mesmo é veiculado, seja mecânico ou virtual, enfatizando, dessa forma, o caráter de obra intelectual ou artística desse produto da atividade humana.

O art. 2º da Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, estabelece que aos programas de computador seja conferido o regime jurídico das obras literárias pela legislação de direitos autorais³, sendo protegidos também pelo tratamento jurídico que se dispensa aos direitos autorais na Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998⁴.

Cabe ao detentor dos direitos autorais sobre o *software*, seja pessoa jurídica ou física, o direito patrimonial para dele utilizar, fruir e dispor como desejar. Esse direito surge no nascimento da obra do próprio ato criador que resulta em direito patrimonial⁵.

Como será verificado mais adiante, o legislador, ao estabelecer a hipótese de incidência material do Imposto sobre Serviços, optou por ampliá-la às operações decorrentes de “*contratos de cessão de direitos de uso e congêneres*”, por falta de critério científico.

3. Dispõe o art. 2º, da Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998: “O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direito autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei”.

4. O artigo 7º da Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998 estabelece: “São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII – os programas de computador;”

5. BITTAR, Carlos Alberto. *Direito de Autor*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994, p. 8.

Com efeito, a Lei de Proteção aos Direitos Autorais (Lei n. 9.610/98) definiu, em seu art. 49, que “os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito (...)”.

Tendo em vista a extensão do art. 49 da Lei n. 9.610/98, o legislador tributário procurou evitar brechas para que os contribuintes escapassem da tributação do ISS mediante a utilização de um ou outro instrumento contratual.

Contudo, o art. 9º da Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, estabeleceu que o uso do programa de computador somente se dará através do contrato de licença⁶.

A verdade é que existe uma distinção muito grande entre os conceitos de licença e cessão, mas que ao final pouco importa, como será demonstrado a seguir.

Denis Borges Barbosa⁷, com propriedade, equipara a licença a um contrato de locação de bens móveis, ou seja, “*a licença é precisamente uma autorização, dada por quem tem o direito sobre o software, para que uma pessoa faça uso do objeto do seu direito. Esta autorização tem um aspecto puramente negativo: o titular do software promete não empregar os seus poderes legais para proibir a pessoa autorizada do uso do objeto do seu*

6. Dispõe o art. 9º da Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:

“O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único: Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para a comprovação da regularidade de seu uso”.

7. BARBOSA, Denis Borges. Tipos de Software, Contratos de Software e sua Tributação, 1993, Cf. <<http://denisbarbosa.addr.com/142.doc>>. Acesso em 27.nov.2009.

direito. Tem, porém, uma aspecto positivo, qual seja, o titular dá ao licenciado o direito de explorar o software, com todos os poderes, instrumentos e meios que disto decorram. Enfatizando um ou outro aspecto, os vários sistemas jurídicos vêem a licença como um contrato aproximado ao de locação de bens materiais, ou, se tomado o lado negativo, como uma promessa formal de não processar a pessoa autorizada por violação de direitos. Neste último sentido, a mais antiga tradição do direito americano e considerável tendência entre os autores jurídicos”.

Isso significa que o legislador, na Lei n. 9.609/98, pretendeu tratar da proteção a uma propriedade intelectual pronta e acabada, criada pelo autor, que dela poderá se utilizar economicamente.⁸

Por outro lado, se considera contrato de cessão de direitos aquele “por meio do qual o autor transfere, a título oneroso ou não, a outrem, um ou mais direitos patrimoniais sobre a sua criação intelectual”⁹, de forma definitiva ou provisória.

Certamente, são instrumentos de usos e consequências distintas, mas que possuem uma característica que os assemelha e sobre a qual o legislador tributário deveria ter sido mais atento, pois ambos têm a mesma natureza jurídica, que é de uma obrigação de dar.

8. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. rev., ampl., atual. São Paulo: Dialética, 2005, p. 135.

9. BITTAR, Opus cit., 93.

3. As decisões dos tribunais e a Lei Complementar n. 116/03

Ao longo dos anos, as decisões do Superior Tribunal de Justiça¹⁰ e do Supremo Tribunal Federal¹¹ constituíram verdadeiro dogma quando se discute a questão da tributação dos negócios envolvendo os programas de computador, ao estabelecer a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), quando o programa for desenvolvido sob encomenda, mediante o licenciamento deste, e do ICMS, quando o programa for disponibilizado para o uso indistinto de qualquer interessado (*software* de prateleira).

Ocorre que estes julgados, que serviram de paradigma para a construção da fórmula jurídica da tributação sobre a atividade econômica envolvendo *softwares*, não atentaram para a condição excepcional disposta no art. 9º da Lei n. 9.609/98 (em princípio, porque todos julgaram a questão sob a égide da Lei n. 7.646/87).

Com efeito, estas Cortes entenderam que a exploração econômica de programas de computador, mediante a outorga de contratos de cessão ou licenciamento de uso de *softwares*, para atendimento da necessidade de terceiros, caracterizaria o fenômeno da prestação de serviços, ensejando a tributação pelo ISS.

10. Nesse sentido, valham-nos as decisões do Superior Tribunal de Justiça: Recurso em Mandado de Segurança n. 5.934/RJ, Recurso Especial n. 216.967/SP, e Recurso Especial n. 123.022/RS.

11. Nesse sentido, Recurso Extraordinário n. 176.626-3 e Recurso Extraordinário n. 199.464-9.

Apenas para ilustrar, este foi o argumento adotado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, ao decidir a Solução de Consulta n. 354, de 16 de março de 2001¹²:

DECISÃO N. 354 de 16 de março de 2001
ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
EMENTA: PROGRAMA DE COMPUTADOR. LICENCIAMENTO DO DIREITO DE USO. NATUREZA JURÍDICA. RECEITA. SERVIÇOS. Caracteriza prestação de serviço o licenciamento ou a cessão do direito de uso de programas de computador e, como tal, se sujeita ao percentual aplicável à atividade de prestação de serviços em geral, na determinação do lucro presumido.
Exercício: 1996, 1997.

Como resultado desse entendimento, a Lei Complementar n. 116/03 incluiu na Lista Anexa, em seu grupo I (Serviços de Informática e Congêneres) o item 1.05 – “*licenciamento ou cessão de direito de uso e congêneres*”, que não constava na Lista Anexa do Decreto-Lei n. 406/68, com redação dada pelas Leis Complementares n. 56/87 e 100/99.

Ocorre que se a questão colocada neste trabalho for analisada com base nos entendimentos fornecidos pelo STF e pelo STJ, não haverá solução para a questão, na medida em que tais julgamentos refletem as disposições do Decreto-Lei n. 406/68, que não previa a figura do licenciamento ou cessão de direitos para fins de incidência do ISS.

Como será demonstrado a seguir, é possível tratar o assunto com uma abordagem mais qualificada, inclusive com base em precedentes jurisprudenciais do próprio STF, quando

12. Cf.< <http://www.deciso.es.fazenda.gov.br>>. Acesso em 16.jun.2006.

do julgamento da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

4. A inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre o licenciamento de *software*

O legislador complementar, ao considerar o “licenciamento ou cessão de direito de uso e congêneres” como serviço tributável pelo ISS, pretendeu alcançar o fornecimento dos programas de computadores para terceiros que irão explorar para si ou para outrem, mediante paga ao titular ou proprietário do bem incorpóreo.

Contudo, se verificarmos o rol de serviços descritos no item “Serviços de Informática e Congêneres” da Lista Anexa da Lei Complementar n. 116/03¹³, apenas o comentado item 1.05 não está plenamente alcançado pelo conceito de “*facere*”, do critério material do ISS.

Nos demais itens, vale dizer, não há uma entrega do programa de computador do prestador de serviços para o tomador do serviço, na medida em que (i) o *software* não existe durante a prestação de serviços¹⁴ e (ii), após a finalização do trabalho,

13. 1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

14. Ou, se existe, é uma versão “standard”, que necessita de uma série de programações ou definições específicas para se adequar às necessidades do tomador de serviços.

o *software*, como obra artística que é, nasce sob a propriedade do tomador do serviço.

Por outro lado, o licenciamento ou a cessão de uso não se enquadram no conceito de serviços, na medida em que se equiparam a “obrigação de dar”, como visto acima, razão pela qual é de se presumir que a inclusão do item “licenciamento ou cessão de direito de uso e congêneres” é inconstitucional, na medida em que fere as regras de competência tributária previstas na Constituição Federal.

Para Caio Mario da Silva Pereira¹⁵:

As “obrigações de dar” consistem “na entrega de uma coisa, seja a tradição constitutiva de direito, seja a restituição de coisa alheia ao seu dono. Com efeito, *obligatio dandi* está presente, e os escritores o repetem, como meio técnico de constituir direito real (*exempli gratia*, penhor), como para a perfeição de um contrato real (*exempli gratia*, mútuo), como ainda, na transferência de posse para criar faculdade de uso (*exempli gratia*, locação), como também na execução dos contratos translaticios de domínio (*exempli gratia*, compra e venda), já que, pelo nosso direito, somente se efetiva a transferência *inter vivos* da propriedade com a tradição da coisa móvel ou com a inscrição da imóvel.

Humberto Ávila¹⁶ aponta, com propriedade, que:

[...] quando a Constituição Federal “utiliza um termo, sem conceituá-lo de modo diverso, termina por incorporar o conceito utilizado no direito infraconstitucional vigente antes da sua promulgação”,

15. PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. Vol. II., p. 38.

16. ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência. Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2005, Vol. 122., p. 122.

sendo que “foi exatamente essa vinculação conceitual que prevaleceu na decisão do Tribunal a respeito da incidência do imposto sobre serviços. De fato, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao analisar a instituição do imposto sobre serviços relativamente aos contratos de locação, decidiu que o conceito de serviço seria aquele previsto no direito infraconstitucional pré-constitucional, qual seja, o conceito de obrigação de fazer previsto no Código Civil (esforço humano empreendido em benefício de outrem).

Ressalte-se que tal entendimento resultou no veto presidencial da tributação da atividade de locação de bens móveis, que originalmente constava na redação da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, II, não definiu o fato gerador do ISS, mas apenas apontou que compete ao município instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar.

Ora, compulsando a jurisprudência mais recente do Excelso Pretório, podemos concluir que não é a simples inclusão de um determinado negócio jurídico à Lista Anexa da Lei Complementar que regula a instituição do Imposto sobre Serviços que há de permitir a incidência deste tributo sobre a ocorrência daquela atividade.

O tributo deve incidir sobre aquela atividade que se revestir das características de um serviço, que se caracteriza como uma obrigação de fazer, ou seja, o esforço humano, físico ou intelectual, produtivo de uma utilidade para outrem.

Este entendimento decorre do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que dispõe, “*in verbis*”:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar o conteúdo e o alcance dos 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.

Verifica-se que o serviço se constitui em uma obrigação de fazer, a qual é definida pelo direito civil e que difere da obrigação de dar, sendo, portanto, vedado ao legislador qualificar de serviço o que não é serviço, pois “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizado expressa ou implicitamente pela Constituição Federal para limitar competências tributárias*”¹⁷, por força do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, valham-nos os ensinamentos do mestre Paulo de Barros Carvalho¹⁸, para quem a liberdade do legislador tributário encontra no art. 110 do Código Tributário Nacional um obstáculo poderoso e definitivo, pois:

É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competência oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só, já determina essa inalterabilidade.

17. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O IPI, o ICMS, o ISS e o Novo Código Civil. BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 90.

18. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Forense, 2002, p. 103.

Gabriel Lacerda Troianelli¹⁹ comenta que o Ministro Carlos Velloso considera o art. 110 do CTN como meramente didático e que resulta da própria delimitação da competência tributária inserida na Constituição de 1988. Assim, qualquer alteração de conceitos patrocinada pelo legislador infraconstitucional se caracterizaria como uma alteração por via reflexa da Constituição. Para algumas correntes, o legislador constitucional teria congelado, no dia 5 de outubro de 1988, conceitos como serviços, mercadoria, renda, que jamais poderão ser modificados sob pena de alteração da Constituição Federal.²⁰

Estabelecidas estas premissas, aproveitamos o escólio de Washington de Barros Monteiro que aponta como diferenciar, de forma prática, a obrigação de dar da obrigação de fazer, conforme os conceitos de direito privado²¹:

o *abstractum* da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la, previamente, a obrigação de dar; todavia, se primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa, para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.

A elaboração do programa de computador a pedido de alguém se reveste das características de uma obrigação de fazer e por consequência se configura em serviço. Essa atividade está prevista no item 1.04 (Elaboração de programas de computa-

19. TROIANELLI, Opus cit., p. 92

20. Dessa forma, vale a pena ressaltar que o novel Código Civil de 2002 não trouxe grandes alterações (ou talvez nenhuma) aos conceitos de direito privado, que permaneceram sendo aqueles existentes antes da promulgação da Constituição de 1988.

21. 1959, apud RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. Vol. II., p. 35.

dores, inclusive de jogos eletrônicos) da lista de serviços da Lei Complementar n. 116/03.

Por outro lado, depois do programa elaborado, o licenciamento ou a cessão para o uso não se enquadra em uma obrigação de fazer, mas em uma obrigação de dar, tendo em vista que o objetivo único é a obtenção de autorização para utilização do programa pronto, e não a contratação do serviço de um especialista para elaborar o referido programa.

Isto porque a Lei n. 9.609/98 criou, expressamente, uma vinculação permanente entre o titular e o usuário de programa de computador, razão pela qual “*apenas pode ser usuário de programa de computador (i) aquele que desenvolveu o programa, detendo os direitos sobre o mesmo; (ii) aquele que firmou um contrato de licença de uso com o respectivo titular ou (iii) aquele que firmou contrato de cessão de direitos com o respectivo titular, tornando-se, a partir de então, detentor dos direitos ele próprio*”²².

Verifica-se, por exemplo, que no caso da aquisição do chamado “*software de prateleira*”, qual seja, aquele em que diversas cópias estão disponibilizadas para o público, em geral ou especializado, e sobre o qual incide o ICMS, não se descaracterizaria a vinculação estabelecida no art. 9º da Lei n. 9.609/98 entre o titular dos direitos sobre o programa e o usuário.

Isto porque o licenciamento do *software* constitui uma parte integrante do produto comercializado, na medida em que significa a proteção dos direitos autorais do autor do programa quanto às cópias não autorizadas que eventualmente sejam geradas a partir de um único *software* comprado em lojas.

22. CASTRO, Marco Túlio de. Tributação de *Software* e a Nova Lei de ISS. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4909>>, acesso em 04.nov.05.

Aires F. Barreto aponta que, para a ocorrência da materialidade do ICMS, não basta a verificação de uma operação comercial adjetivada pela circulação, na medida em que é necessário estar-se diante de algo que possa ser qualificado como mercadoria, sendo certo que só são mercadorias os bens destinados ao comércio²³.

Nesse sentido, o *software* não poderia ser considerado mercadoria, pois não seria objeto de operação mercantil, mas de licença ou cessão de uso, por expressa dicção do disposto no art. 9º da Lei n. 9.609/98.

Não poderia o legislador, e sequer o intérprete, estender o conceito de *software* tão somente para justificar a incidência do imposto sobre circulação, pois, confrontado com a conceituação destacada no art. 9º da Lei n. 9.609/98, o uso do *software* será objeto de contrato de licença, na medida em que aquele se configura bem imaterial e não mercadoria, objeto da expressão intelectual humana, ainda que contido em um suporte físico.

Por outro lado, a jurisprudência entende pela incidência do ICMS sobre aqueles *softwares* produzidos em massa e postos à venda perante o grande público, haja vista que “*o que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelos empresários para a revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda*”, sendo que, neste caso, nenhum serviço é prestado pela desenvolvedora do produto, que apenas explora comercial-

23. BARRETO, Aires F. Opus cit., p. 137.

mente o *software*, sem que, com isso, produza uma utilidade específica para outrem.

Este posicionamento da doutrina nos parece correto, eis que está em consonância com o que foi disposto acima quanto à não incidência do ISS sobre o licenciamento do *software*, tendo em vista que não se trata de serviço.

5. Conclusão

Em razão de todas as considerações, verificou-se que sendo o *software* uma obra de direito autoral, o seu licenciamento, nos termos da Lei n. 9.609/98, ou mesmo a sua cessão de direitos, não podem ser confundidos com prestação de serviços de programação ou desenvolvimento de sistemas, resultando na autorização para tributação equivocada do ISS sobre este negócio jurídico, razão pela qual é possível deduzir que o item 1.05, da Lista Anexa, da Lei Complementar n. 116/03, é inconstitucional.

O Direito Tributário tem por função primordial disciplinar normas de criação (instituição) e arrecadação de tributos, que são essenciais à sua manutenção e desenvolvimento.

Desta forma, o Estado cria tributos que deverão incidir sobre fatos jurídicos, e nunca o contrário. A criação de um fato jurídico sempre será competência do ramo do Direito competente.

Destarte, muitas vezes não foi este o procedimento adotado pelo Estado, a exemplo do que ocorreu na edição da Lei Complementar n. 116/03, que alterou os conceitos de direito privado de “licenciamento” e de “cessão de uso”, que se caracterizam como “obrigação de dar”, para “obrigação de fazer”,

tão somente com o fulcro de fazer o ISS atingir o licenciamento de uso de *software*.

Ainda que não houvesse o conteúdo mandamental do art. 110 do Código Tributário Nacional, o Estado estaria fadado à imposição lógica imposta pela hierarquia das leis que formam nosso ordenamento jurídico. Se assim não fosse, seria inútil o esforço do constituinte de 1988, se qualquer lei infraconstitucional tivesse o poder de alterar/modificar ou ainda restringir os conceitos impostos pela Carta Magna para ampliar de forma abusiva a competência de tributar oferecida às Pessoas Políticas.

Tal entendimento é o mesmo que tornou inconstitucional a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, prevista no Decreto-Lei 406/68, através do julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121, pelo STF, razão pela qual a matéria não foi repetida na edição da Lei Complementar n. 116/03.²⁴

A decisão supracitada da Suprema Corte deixou marcas importantes no Direito Tributário, vez que trouxe inovação no entendimento que sempre foi expresso por suas Turmas, em que sempre era admitida a ampliação de conceitos jurídicos de forma a incidir em tributos.

Desta forma, é de se entender, conforme demonstram recentes julgamentos²⁵, que as empresas deste ramo comercial poderão obter a isenção no recolhimento de ISS nas operações

24. Cf. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm. Acesso em 27. nov. 2009.

25 Neste sentido: RECURSO ESPECIAL N. 329.941 - SP (2001/0067525-7) - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - ISS - PROGRAMA DE COMPUTADOR - CONTRATO DE CESSÃO DE USO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO CARACTERIZADA - INCIDÊNCIA DESCABIDA - RECURSO ESPECIAL - REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA E CLÁUSULAS CONTRATUAIS - INVIABILIDADE NA VIA RECURSAL ELEITA (SÚMULAS N. 05 E 07 DO STJ) - DECISÃO DO TRIBUNAL A QUO NO MESMO SENTIDO DA ORIENTAÇÃO DO STJ (SÚMULA N. 83 DO STJ) - NÃO CONHECIMENTO.

de licença de uso e cessão de direitos de *software*, sendo possível tão somente incidir ICMS.

AS DECISÕES COLEGIADAS ADMINISTRATIVAS FISCAIS E A LIBERDADE RELATIVA DE INTERPRETAR

Orlando José Gonçalves Bueno

Este artigo pretende fomentar uma reflexão, sem fixações predeterminadas de práticas oficiais voltadas para a interpretação legal tributária de interesse da administração fazendária, sobre a fundamentação das decisões administrativas, notadamente fiscais, no âmbito federal que, doutrinariamente, são consideradas inseridas na definição da motivação do ato administrativo em geral, existentes dentro do competente processo administrativo tributário.

Parte-se da premissa de que o termo “fundamentação”, aqui adotado, diz respeito ao plano de significação, como “*percurso gerador de sentido*” na construção da norma jurídica, pelos ensinamentos do prof. Paulo de Barros Carvalho.

A presente abordagem tem o escopo de, como fruto de observação sobre as decisões colegiadas proferidas nos julgamentos administrativos perante o Primeiro Conselho de Contribuintes, se aprofundar na análise da interpretação jurídica praticada nos órgãos colegiados administrativos fiscais, seja da primeira instância administrativa (DRJs da SRFB), seja perante a emanada dos Conselhos de Contribuintes/MF, atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Parte-se da problematização do tema, qual seja, da experiência pragmática, de que as decisões administrativas, na sua maioria, quando caminham no exercício da busca de melhor

solução jurídica – interpretação do enunciado legal em face dos fatos formalizados em linguagem técnica competente no processo administrativo fiscal – muitas das vezes resultam em posicionamento, a nosso ver, questionável, de que a autoridade administrativa julgadora de primeira instância está subordinada ou vinculada estritamente aos entendimentos e/ou “comandos interpretativos”¹ exarados pela autoridade administrativa superior – Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil – que, por meio de atos administrativos próprios de gestão, quais sejam: portarias, instruções normativas e atos declaratórios, obrigam mais que o sentido, falam mesmo do significado² a ser adotado nas decisões das autoridades julgadoras, mais propriamente, os julgadores das Delegacias da Receita Federal de Julgamentos, ainda que funcionalmente, assim porque inseridos no quadro administrativo do órgão público competente, ou seja, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, da qual aquele é o superior hierárquico.

Pode-se também estender tal reflexão sobre os atos emanados de pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, homologados pelo Sr. Ministro da Fazenda, uma vez contendo em seu bojo um entendimento interpretativo da legislação tributária, ainda que tenha regra expressa da vinculação do entendimento sobre tal matéria.

1. Os chamados e conhecidos “atos declaratórios interpretativos”.

2. “Já sabemos que o grande lógico austríaco (Frege) explica o signo lingüístico por meio de duas dimensões: o sentido (‘Sinn’) e o significado (‘Bedeutung’). O objeto designado pelo signo é seu significado; o modo pelo qual o signo apresenta este objeto é seu signo. No caso do signo proposicional, seu sentido é o pensamento que ele expressa e seu significado é determinado valor de verdade. Uma proposição dotada de sentido apresenta dado pensamento e nomeia um valor de verdade.” (MARGUTTI PINTO, Paulo Roberto. *Iniciação ao Silêncio – Análise do Tractatus de Wittgenstein*. São Paulo: Loyola, 1998, p. 164. Col. Filosofia.)

Mesmo assim, o propósito deste artigo é apenas lançar uma iniciativa para se pesquisar, se discutir, se analisar, se estudar a corrente do pensamento oficial de que os atos interpretativos, oficializados por autoridade superior, são vinculativos de autoridades julgadoras, no âmbito estrito dos processos administrativos fiscais.

Elucidativas as palavras do Prof. Paulo de Barros Carvalho, no contexto da Semiótica, que analiticamente expõe seu entendimento sobre a importância da compreensão do plano de conteúdo e o plano de expressão para o Direito, como metalinguagem do direito positivo, como segue:

O procedimento de quem se põe diante do direito com pretensões cognoscentes há de ser orientado pela busca incessante da compreensão desses textos prescritivos. Ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contato com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano de expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para constituir um domínio. Se tivermos a observação de que o direito se manifesta sempre nesses quatro planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos, o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante o agrupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação), e o da forma superior do sistema, que estabelece os vínculos de coordenação e subordinação entre as normas jurídicas criadas no plano anterior; e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para estruturar essas normas contidas num

estrato de linguagem; não será difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido, ou , em termos mais simples, na trajetória da interpretação.³

Será esse o caminho correto e harmônico à interpretação que se diz jurídica, sob a ótica da ciência hermenêutica, dentro de objeto fático processual de um julgamento colegiado administrativo, relativamente à matéria tributária?

Indaga-se, ainda: a autoridade que gerencia, funcional e estruturalmente um órgão arrecadador pode imprimir sentido e também significado⁴ para a aplicação e interpretação do Direito Tributário, vinculadamente a seus subordinados, particularmente quando esses servidores têm a atribuição específica de proferir julgamentos (criar norma jurídica, por meio do ato administrativo – decisão colegiada – como seu veículo introdutório no ordenamento) em face da legislação tributária vigente?

Como fica essa percepção da prática processual observada nos julgamentos colegiados das DRJs, à luz da teoria da interpretação?

Pretende-se, com esse trabalho, enfocar, ainda que tangencialmente, como, sob tal análise, é percebida a fundamentação de decisões à luz da teoria do Direito.

Adota-se, como passo inicial, a teoria kelseniana, assim como a referência, também, à teoria da Nova Retórica de

3. BARROS CARVALHO, Paulo de. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, s.d., p. 67-68.

4. Sabe-se que uma palavra não produz sentido, apenas descreve uma coisa do mundo, mas uma proposição sempre tem sentido, uma vez que traz palavras combinadas com outras palavras, que, conjugadas, produzem um significado comunicacional. Assim como, as proposições, em suas várias combinações, como jogo de linguagem, nos dizeres de Wittgenstein, necessariamente são polissêmicas, isto é, carregam vários sentidos. Nesse ponto entra a interpretação para construir o sentido que produza um convencimento pelo melhor argumento, sob ótica do discurso racional, mediante o qual se propõe toda comunicação intersubjetiva.

Perelman, a fim de conferir se os estudos preliminares ora empreendidos, pela análise objetiva, têm consistência teórica e podem ser compreendidos pragmaticamente, posto que, a interpretação, em essência, racionalmente se presta a transmitir à teoria a finalidade de seu uso, pela qual ela é validada e utilizada pela sociedade, na sua prática jurídica e, no caso, na funcionalidade do processo administrativo fiscal, qual seja, o exame da legalidade, certeza e liquidez do crédito tributário.

Uma teoria sem o seu aspecto pragmático pouco ou quase nada acrescenta aos estudos jurídicos da evolução social do Direito, uma vez que é nas relações humanas intersubjetivas que o direito positivo nasce e se estrutura, como conjunto de enunciados prescritivos de condutas.

Perspicaz a descrição do papel civilizatório do Direito, pelo filósofo J. Habermas, no que tange a essa importante função contemporânea, em face da alta complexidade da sociedade humana hodierna.

São polêmicas indagações que, por essa introdutória observação, pretendem produzir reflexões, sempre com o intuito estudioso de, primeiramente, à luz da teoria kelseniana, e outras teorias contemporâneas do Direito, manter-se, quanto possível, a interpretação jurídica mais próxima da linguagem científica do Direito, no caso, do Direito Tributário em foco nas decisões colegiadas administrativas tributárias.

Para uma análise objetiva, mormente porque se busca, com o presente entendimento, apenas lançar análises críticas sobre a prática usual que vem sendo adotada pela administração tributária, notadamente àquela que responde pelos julgamentos fiscais nos termos do artigo 25 do Decreto n. 70.235/72 (PAF), faz-se necessário trazer alguns conceitos fundamentais

do Direito Administrativo, a fim de demarcar a linha de raciocínio ora desenvolvida, para o alcance do escopo pretendido no presente artigo.

O que é o ATO ADMINISTRATIVO?

A decisão colegiada das DRJs constitui ato administrativo no sentido técnico?

Na tradicional lição de HELY LOPES MEIRELLES⁵,

ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.

Nesse propósito também a sábia lição do prof. J. CRETELLA JÚNIOR⁶:

Ato administrativo é a manifestação da vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa.

O prof. CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO⁷ distingue os atos administrativos em sentido amplo e em sentido específico, conforme preleciona o conceito de ato administrativo em sentido amplo:

declaração do Estado (ou de quem lhe faça às vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público) no exercício de

5. *Direito Administrativo Brasileiro*, 25. ed. Malheiros, p. 139.

6. *Do Ato Administrativo*, 2. ed. Bushatsky, p. 19.

7. *Elementos de Direito Administrativo*, RT, p. 90-91.

prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeito a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

O professor aludido, mais adiante, explica o teor de seu conceito, que cabe também aqui explicitar, uma vez que seguimos seu entendimento sobre tal estudo, a saber:

Ressaltam-se as seguintes características contidas no conceito:

- a) trata-se de declaração jurídica, ou seja, de manifestação que produz efeitos de direito, como sejam: certificar, criar, extinguir, transferir, declarar ou de qualquer modo, modificar direitos ou obrigações;
- b) provém do Estado, ou de quem esteja investido em prerrogativas estatais;
- c) é exercida no uso de prerrogativas públicas, portanto, de autoridade, sob regência do direito público;
- d) consiste em providências jurídicas complementares da lei ou excepcionalmente da própria Constituição, sendo aí estritamente vinculadas, a título que lhes der cumprimento. Com isto diferencia-se o ato administrativo da lei. É que os atos administrativos são infralegais e nas excepcionalíssimas hipóteses em que possa acudir algum caso atípico de ato administrativo imediatamente infraconstitucional (por já estar descrita inteiramente na Constituição uma providência que a Administração deva obrigatoriamente tomar mesmo à falta de lei sucessiva) a providência jurídica da Administração será, em tal caso, ao contrário da lei, plenamente vinculada.
- e) Sujeita-se a exame de legitimidade por órgão jurisdicional. Vale dizer, não possui definitividade perante o Direito, uma vez que pode ser infirmada por força de decisão emitida pelo Poder estatal que disponha de competência jurisdicional: entre nós, o Poder Judiciário. Com isto diferencia-se o ato administrativo da sentença.

Mais a frente, conceitua o mesmo autor o ato administrativo em sentido estrito:

(...) declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares a lei (ou, excepcionalmente, da própria Constituição, aí de modo plenamente vinculado) expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

Assim, a diferença do ato administrativo em sentido amplo do estrito reside em que neste reconhece-se a unilateralidade e a concretude, inexistente, por sua vez, no primeiro conceito.

Nesta ótica, claramente se verifica que as decisões colegiadas administrativas das DRJs constituem atos administrativos em sentido amplo, eis que correspondem ou contêm os requisitos conceituais para o enquadramento como tal.

Em sendo atos administrativos, podemos conhecer, também pelas descrições doutrinárias do Direito Administrativo, que a organização administrativa tem seu poder de competência, denominado normativo, no exercício de suas atribuições, expresse, reconhecidamente, por meio de regras regulamentares, tais como resoluções, portarias, deliberações, instruções, etc., todas limitadas ao âmbito do órgão emissor.

Dentre os poderes administrativos, como ensina a professora Maria Sylvania Zanella di Pietro⁸, há o decorrente da hierarquia, como assevera:

Não se pode mais dizer que a organização hierárquica corresponde à atribuição do Poder Executivo, diante dos artigos 61, § 1º, II e 84, VI da Constituição. No entanto, dessa organização decorrem para a Administração Pública diversos poderes:

1. o de editar atos normativos (resoluções, portarias, instruções), com o objetivo de ordenar a atuação dos órgãos subordinados; trata-se de atos normativos de efeitos apenas internos e, por isso

8. *Direito Administrativo*, Atlas, p. 91.

mesmo, inconfundíveis com os regulamentos; são apenas e tão somente decorrentes da relação hierárquica, razão pela qual não obrigam pessoas a ela estranhas;

2. o de dar ordens aos subordinados, que implica o dever de obediência, para estes últimos, salvo para as ordens manifestamente ilegais;

3. o de controlar a atividades dos órgãos inferiores, para verificar a legalidade de seus atos e o cumprimento de suas obrigações, podendo anular os atos ilegais ou revogar os inconvenientes ou inoportunos, seja ex officio, seja mediante provocação dos interessados, por meio de recursos hierárquicos;

4. o de aplicar sanções em caso de infrações disciplinares;

5. o de avocar atribuições, desde que estas não sejam de competência exclusiva do órgão subordinado;

6. o de delegar atribuições que não lhe sejam privativas.

Também não se questiona que a decisão colegiada das DRJs, na qualidade de ato administrativo, inserido em órgão da administração pública tributária, deve observar tal relação hierárquica no exercício de suas atribuições.

Contudo assim seja, qual a substância de tal subordinação?

Pode um órgão superior interferir na atividade administrativa do órgão subordinado, no caso de execução específica de suas próprias e distintas atribuições legais?

Existe tal poder e ascendência normativa quando se fala em interpretação do direito positivo, perante a natureza específica do ato de julgamento administrativo, ainda que não se revista do atributo jurisdicional, direito/dever indelegável do Poder Judiciário?

Como a teoria kelseniana poderia resolver tal problema?

Kelsen, com sua clareza e objetividade peculiar, bem insere o tema de interpretação referindo-se à moldura legal.

Assim, reconhece o mesmo que uma norma, na acepção adotada por ele, como regra positiva – posta – do direito, sempre tem seu fundamento de validade em norma superior, como assevera:

A relação entre um escalão superior e um escalão inferior da ordem jurídica, como a relação entre Constituição e lei, ou lei e sentença judicial, é uma relação de determinação ou vinculação: a norma do escalão superior regular – como já se mostrou –, o ato através do qual é produzida a norma do escalão inferior, ou o ato de execução, quando já deste apenas se trata; ela determina não só o processo em que a norma inferior ou ato de execução são postos, mas também, eventualmente, o conteúdo da norma a estabelecer ou do ato de execução a realizar.⁹

Contudo assim possa ser, Kelsen não conclui seu pensamento sobre tal matéria, afirmando que tal determinação nunca é completa. E isso remete, seguramente, ao campo da interpretação, como diz:

A norma do escalão superior não pode vincular em todas as direções (sob todos os aspectos) o ato através do qual é aplicada. Tem sempre de ficar uma margem, ora maior, ora menor, de livre apreciação, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre, em relação ao ato de produção normativa ou de execução que a aplica, o caráter de um quadro ou moldura a preencher por este ato.

A partir dessa premissa, Kelsen afirma que todo ato jurídico é, em parte, determinado pelo Direito, e em parte indeterminado.

E, pela teoria kelseniana, como pode ser entendida uma decisão da DRJ?

9. *Teoria Pura do Direito*, Martins Fontes, p. 364.

A resposta pode vir no sentido de realização de uma norma geral e abstrata, por meio de decisão a caso específico, criando-se a norma individual e concreta.

Enfatize-se que a decisão colegiada administrativa da DRJ acontece, em regra, sobre um inicial ato administrativo denominado “lançamento tributário” – auto de infração – que, uma vez impugnado, cria o contencioso tributário, e instaura-se o processo administrativo fiscal,¹⁰ veículo esse introdutor no sistema jurídico de norma individual e concreta.

Pode-se, assim, aduzir que as decisões colegiadas das DRJs constituem um ato administrativo próprio, dentro do processo administrativo fiscal, em busca de solução perante o litígio fiscal, na execução da norma individual e concreta em análise, com vistas ao exame da legalidade, da certeza e da liquidez do crédito tributário da Fazenda Nacional.

Nesse intento, Kelsen se pronuncia sobre o ato de interpretar, como sendo:

Se por “interpretação” se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro dessa moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito – no ato do tribunal, especialmente.¹¹

10. Regulado pelo Decreto n. 70.235/72.

11. Ob. cit. p. 366.

Nessa abordagem teórica clássica kelseniana bem se enxerga que as decisões colegiadas administrativas devem e podem navegar nas várias possibilidades, preservada a moldura legal, que permite a decisão jurídica, ou a criação da norma individual e concreta, vale dizer, a construção do direito positivo aplicável ao caso concreto.

Kelsen afirma que, na interpretação, existe liberdade de criar o Direito, liberdade essa limitada apenas pela moldura da norma geral.

Pode-se opor o argumento de que Kelsen se refere à autoridade judicial no mister de dizer o direito aplicável à espécie, dentro do poder jurisdicional, mas elucide-se o argumento de que analisa o autor o ato em si de interpretar o Direito, dentro de sua visão normativista, cabível, portanto, a aplicação nas decisões administrativas que se pronunciam sobre a criação de norma individual e concreta posto a julgamento por competência legal, igualmente.

Questiona-se se, sob tal liberdade de julgar, diga-se, interpretar com liberdade relativa aos limites impostos pela lei, a prática cometida às DRJs constitui de fato e de direito, ato de julgamento, portanto, de interpretação.

Pois bem, partindo-se de que aplicar o Direito é criar norma jurídica, na esteira da expressão do prof. Paulo, “*como significações construídas a partir dos enunciados prescritivos, as normas jurídicas existem num universo de discurso que é o sistema de direito posto*”¹², é correto entender que as DRJs praticam, sim, a interpretação jurídica.

12. Ob. cit. p. 45.

Desse modo, por outras palavras, se elucida a percepção de que, de fato, os órgãos julgadores administrativos fiscais, ao se debruçarem sobre o mister específico de apreciar a procedência, ou não, do lançamento tributário, estão, na realidade processual que lhes compete, construindo a norma jurídica, portanto, interpretando o direito positivo – normal geral e abstrata – perante um caso individual e concreto, para gerar o sentido de aplicação do mesmo direito positivo no sistema jurídico brasileiro, especialmente o direito tributário.

E como se verifica a interpretação do Direito sob um novo paradigma decisional, qual seja, a teoria da nova retórica de Chaïm Perelman, defendendo “*uma racionalidade argumentativa voltada para decisões razoáveis*”?

Para tanto necessário expor, muito sucintamente, o que vem a ser, em linhas gerais, a teoria da argumentação ou nova retórica:

A Teoria da argumentação, ou nova retórica, é uma teoria elaborada pelo filósofo belga Chaïm Perelman, que a formulou em *Traité de l'argumentation. La nouvelle rhétorique*, escrito com Lucie Olbrechts-Tyteca e publicado em 1958 (trad. it. Trattato sull'argomentazione. La nuova retórica, Einaudi, Turim, 1966, com Prefácio de N. Bobbio.). O desenvolvimento de uma nova T. da argumentação constitui uma ruptura com a tradição de origem cartesiana, que identifica a lógica com a lógica formal e limita assim, de modo arbitrário e indevido, o conceito de razão às demonstrações que permitam deduzir conclusões inelutáveis a partir de premissas dadas, sobre as quais agem regras de inferência previamente formuladas. A T. da argumentação afirma que é infundado o dilema demonstração lógica constritiva ou discurso arbitrário; recorre ao pensamento renascentista e, para além deste, aos autores gregos e latinos “que estudaram a arte de persuadir e convencer, a técnica da deliberação e da discussão”

(ibid., p. 7). “A nossa análise – escrevem os dois autores do Tratado da argumentação – refere-se às provas que Aristóteles chama de dialéticas, provas que ele examina em Tópicos e cujo emprego mostra na Retórica” (ibid.). O que esperam é que o seu trabalho “impeça que no futuro todas as técnicas de demonstração sejam reduzidas à lógica formal e que a razão seja vista apenas como razão calculadora” (ibid., p. 533). O âmbito da indagação da T. da argumentação é vastíssimo: “Ocupa o campo de qualquer forma de discurso persuasivo, da pregação às alegações judiciais, da oração ao sermão, onde quer que a razão, entendida como faculdade de excogitar argumentos favoráveis ou contrários a uma tese, seja empregada para defender uma causa, obter consenso, orientar uma escolha, justificar ou determinar uma decisão” (N. Bobbio, Prefácio à trad. it. p. XIII).¹³

Para o campo jurídico, ensina Cláudia Servilha Monteiro:

A Nova Retórica pôde se projetar no território jurídico porque pressupõe uma racionalidade prática argumentativa que enfoca os procedimentos do raciocínio e da fundamentação dos atos deliberativos. Portanto, uma preliminar da Teoria da Argumentação é a constatação de que existe uma grande margem de liberdade ao aplicador das normas jurídicas no momento de sua decisão, dando oportunidades a considerações de ordem axiológica. Quando existe espaço para os juízos de valor, fica inviabilizada a sustentação da tese de neutralidade do operador do Direito, o que não significa a predicação desairosa de irracional da decisão, mas sim a tentativa de, no recurso ao consenso, fornecer uma decisão racionalmente aceitável ou razoável.¹⁴

A citada autora enfatiza a importância, em seu estudo, sobre a necessidade de bem compreender a estruturação dessa teoria,

13. ABBAGNANO, Nicola, *Dicionário de Filosofia*, Martins Fontes, 2007.

14. *Teoria da Argumentação Jurídica e Nova Retórica*, 3. ed., 2006, Lumen Juris, p. 98.

que se fundamenta em dois aspectos essenciais: a ideia do auditório universal aplicado ao Direito e a noção do consenso.

No que se refere ao auditório, diz a autora em comentário: *“Uma argumentação razoável visa o consentimento do conjunto de pessoas razoáveis que compõem o auditório universal”*.¹⁵

E mais adiante¹⁶ esclarece:

No Direito, a concepção de auditório universal se faz necessária, segundo a compreensão perelmaniana, como fator de fundamentação dos discursos e da própria ordem jurídica em si. Com efeito, o intérprete deve se basear na lei. Entretanto, não é a referência legal, isoladamente, que torna uma decisão racional, mas a aceitabilidade da solução concreta à qual ela se dirige. A consideração desta “dupla exigência” é necessária para que “se compreenda a especificidade do pensamento jurídico”. Na dialética das controvérsias judiciais existe uma adequação da lei aos valores em conflito, a solução convincente é aquela que pode ser apresentada e aceita por um auditório universal.¹⁷

Diante do modelo perelmaniano, referido apenas sinteticamente, também se pode constatar que as decisões colegiadas administrativas da DRJ devem ser fundamentadas, como se disse, não ao arrepio da lei, ou mesmo abandonando-a, mesmo porque não é isso que a teoria citada recomenda, mas, como

15. Op. cit. p. 100.

16. Op. cit. p. 103.

17. “O acordo sobre os valores gera um consenso, critério legitimador de toda argumentação dirigida a um auditório universal. O alcance da noção de consenso assume um papel relevante no esforço teórico de fundamentação do Direito pela argumentação de Perelman. O traço de diferenciação mais marcante da Teoria da Argumentação perelmaniana em relação às demais orientações argumentativas está na ideia de um orador que dirige seu discurso argumentativo a um auditório ao qual procura se adaptar para obter ou aumentar a sua adesão às teses que lhe são apresentadas. Por isto, o caráter retórico do viés de Perelman, o que diferencia a Retórica aristotélica da Nova Retórica é, como foi visto, a relevância fundante do auditório universal. Portanto, para se atingir um consenso é necessário que as teses apresentadas ao auditório universal sejam dotadas de razoabilidade.” Op. cit. p 104.

ato interpretativo que é, referir-se ao texto legal como ponto inicial dessa construção normativa, na esteira do comentado no início deste breve artigo.

Reforça-se, assim, o entendimento de que as decisões colegiadas administrativas não podem, nem devem, ser ou ficarem vinculadas a atos que denotam (ou conotam), mesmo que sob a forma de atos de disposição funcional (portaria, atos normativos internos, circulares, pareceres etc.), quando deles emanam orientações interpretativas ou mesmo comandos de sentido sobre determinada disposição legal existente no campo da legislação tributária, em face do qual o julgador pode e deve analisar sem se limitar a simplesmente cumprir, ou obedecer sem analisar, ponderando as razões suscitadas pelas partes, uma vez demonstrada a natureza interpretativa do ato administrativo, posto que tal procedimento, no âmbito da teoria da interpretação, encontra respaldo, por exemplo, seja na teoria kelseniana, do séc. XIX, seja em teoria contemporânea do séc. XX, de C. Perelman, como acima exposto.

Seria tal procedimento um ato de insubordinação hierárquica, sujeito à responsabilidade funcional do agente público?

Como analisado, tanto o ato interpretativo da autoridade superior hierárquica, como a decisão colegiada, conduzida por um voto do relator, são atos administrativos, vez que celebrados no âmbito da administração pública, no caso tributária federal, sendo relevante a qualidade de que ambos estão cuidando de apresentar a interpretação normativa, diferentemente de disciplinamento funcional, o que demandaria, caso seja violado pelo subordinado, uma apuração de responsabilidade funcional, pela desobediência do servidor público.

Portanto, deve-se distinguir claramente o ato funcional e o ato interpretativo, pois ambos compõem a atividade regular de um mesmo órgão administrativo.

Se revelada a natureza interpretativa de um ato administrativo de autoridade hierarquicamente superior, ao subordinado incumbe, seja invocando a moldura legal kelseniana que admite possibilidades interpretativas, seja pela argumentação racional, como estudado pela nova retórica de Perelman, ambos partindo-se do texto legal, demonstrar, fundamentadamente, o raciocínio interpretativo para construir a compreensão da matéria e do sentido do direito na aplicação sobre os fatos, objeto do processo administrativo de índole tributária.

Admitir-se que um mero ato administrativo, regulamentador da disciplina legal (instruções normativas, por exemplo), ou mesmo um ato declaratório normativo, ou mesmo interpretativo (parecer), denotando uma orientação, um esclarecimento legal, uma elucidação operacional, ou um entendimento pragmático, seja vinculativo da autoridade julgadora, seria admitir-se que a melhor e mais persuasiva interpretação sempre será oriunda do superior hierárquico, portador exclusivo do sentido e significado do texto legal que não poderá ser modificado, com o que melhor seria extinguir-se toda instância julgadora, vez que a interpretação jurídica, que é sua atividade essencial, deixaria de existir, sob a análise de qualquer ângulo teórico do Direito.

Se essa atividade interpretativa é tão própria e valiosa à construção da norma jurídica, como conciliar o aspecto pragmático do Direito, para se completar a função finalística do direito positivo, caso os atos administrativos de superiores hierárquicos, que expõem o entendimento da autoridade admi-

nistrativa sobre determinado preceito legal, sejam vinculativos aos [de] seus subordinados, no concernente à aplicação da legislação tributária, dentro do processo administrativo fiscal, sendo que, nesse campo, possuem igual autoridade, apenas com competência distinta, a julgadora, que precipuamente tem a missão legal de interpretar o direito sobre os fatos que são submetidos a seu mister de julgamento, objetivando o exame da legalidade, certeza e liquidez do crédito tributário?

A resposta não é outra senão aquela que oferecem os pensadores do Direito, dentre outros, citados neste artigo, em especial Kelsen e Perelman, pois se deduz, claramente, que a atividade interpretativa é aberta, não livremente, mas decorre da lei, sendo uma construção de norma jurídica, do campo geral e abstrato, para a norma individual e concreta, quanto muito o ato administrativo superior, ainda que declare seu teor interpretativo, mesmo assim, está sujeito à análise crítica e argumentativa sobre seus fundamentos e a ponderação das razões – fáticas e de direito -- existentes no processo administrativo fiscal, com base na teoria das provas, sobre as quais deve ser colocado, a fim de se permanecer na busca do sentido e do razoável normativo ao caso concreto, mormente em instâncias administrativas com a competência legal de julgamento, mantendo-se a fidelidade a finalidade precípua do exame da legalidade, certeza e liquidez do lançamento de ofício do crédito tributário.

É oportuno, dentro da realidade do ordenamento jurídico e do contexto contemporâneo brasileiro e mundial, que as autoridades administrativas reflitam, notadamente, dentro da administração tributária federal, pela instituição – Secretaria da Receita Federal do Brasil (desempenhando eficientemente seu papel pe-

rante a responsabilidade de arrecadação), para abandonar a ideia e a prática, sob o argumento de defesa do interesse fazendário, do poder/dever de vincular, muitas vezes, o sentido interpretativo de um texto legal, impondo o seu entendimento sob ameaça de responsabilidade funcional aos seus subordinados no âmbito das instâncias julgadoras, ainda que não declaradamente.

Cabe a compreensão de que, no campo da interpretação do direito positivo, a autoridade julgadora detém o poder e a liberdade de agir, na busca do sentido e significado do texto legal, fundamentadamente, com racionalidade e regular observância dos limites da legalidade, sem perder a precípua finalidade de conferir a legalidade, a certeza, a correção e a liquidez do crédito tributário.

Pelo contrário, não abandonando a prática habitual de se arvorar em ser o único domínio do sentido e significado normativo, no campo interpretativo, como dito, continuar-se-á a sustentar um modelo superado e que não se amolda mais à dinâmica hodierna da construção evolutiva do Direito Tributário, mormente no âmbito das decisões colegiadas existentes no trâmite do processo administrativo fiscal federal.

Isso porque se vive, inegavelmente, um mundo de comunicação globalizada e altamente informatizado e complexo, sendo que nos últimos anos a SRFB instalou e vem desenvolvendo um arcabouço tecnológico de sistemas de informática, uma rede de comunicações e dados, que tanto veda, como pode descobrir muitas operações de evasões tributárias, por exemplo, cita-se a escrituração digital que propicia efetivo controle das operações do contribuinte, em sua atividade operacional.

Assim, os contribuintes, em seus atos, em suas obrigações, em seus deveres principais ou instrumentais, são monitorados

pelo sistema arrecadatório e rede de informações atualmente existente para esse fim, tanto pelas regras do sistema financeiro, como pelo sistema propriamente fiscal, sendo uma estrutura operacional de controle e fiscalização muito diferente de 10 anos atrás, não se justificando um temor irracional de evasão fiscal como até então se fez, que justificou, em época passada, medidas protetoras rígidas do crédito tributário.

Pois bem, hoje em dia não mais constituem ações necessárias no sentido de defesa do interesse público, mais propriamente arrecadatório, pois o sistema de controle fiscal tem demonstrado eficiência e eficácia.

Tal inolvidável realidade conduz à constatação de que se torna insustentável a vigilância absoluta de controle do campo interpretativo, que diz respeito somente à competência de instâncias julgadoras, na administração tributária, com atribuições legais específicas para tanto.

É momento, considerando a modernidade operacional sistêmica de fiscalização e arrecadação, de conduzir assuntos tributários ligados à interpretação do Direito, respeitando a liberdade de pensar, de criticar e de construir um sentido razoável e regular na aplicação do direito ao caso individual e concreto, função essa precípua e ínsita das decisões administrativas colegiadas, sempre com a finalidade de manter a integridade, segurança e exatidão da exigibilidade do crédito tributário.

PARECER

**VEDAÇÃO DA CESSÃO DE DIREITOS RELATIVOS
AO SEGURO DPVAT, IMPOSTA PELA LEI N.
11.945/09 PARA REEMBOLSO DE DESPESAS
HOSPITALARES EM CASO DE ACIDENTES
– INCONSTITUCIONALIDADE – VIOLAÇÃO
AOS ARTIGOS 5º, INCISO I, 150, INCISOS II E VI,
LETRA “C”, 196 E 199, § 1º, DO TEXTO SUPREMO,
ALÉM DE DESOBEDIÊNCIA AOS PRINCÍPIOS DA
RAZOABILIDADE E DA AUTONOMIA DA VONTADE
– TRANSGRESSÃO A DIREITOS INDIVIDUAIS
DISPONÍVEIS – PARECER**

Consulta

Formulam-me, as consulentes, a seguinte consulta:

“A vedação da cessão de direitos instituída pela Lei 11.945/09, que alterou o art. 3º da Lei n. 6.194/74, acaba por retirar dos hospitais de trauma, conveniados ao SUS, a possibilidade de terem uma fonte de custeio para tentar equilibrar suas contas.

O SUS não exige 100% dos serviços de seus conveniados, exatamente para que eles tenham outras fontes de custeio, ou seja, que exerçam suas atividades com remuneração mais próximas da realidade e não em tarifas deprimidas impostas pelo Sistema Único de Saúde.

Ocorre que a supressão de uma fonte de custeio, como a advinda do DPVAT, pretende conviver com o comando do artigo 196 da Constituição da República, que estabelece ser o

direito de todos à saúde garantido mediante políticas sociais e econômicas, que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Estas políticas, segundo a melhor doutrina, são verdadeiras políticas de Estado, às quais estão subordinados os governantes, independentemente de quaisquer convicções ideológicas ou filiações político-partidárias, haja vista que as ações e serviços de saúde são de relevância pública (art. 197, CF).

Reconhecendo a dimensão da importância da saúde como direito fundamental, a própria Carta Magna encarregou-se de permitir ao Estado que exercite seu dever de prover a saúde com o auxílio da iniciativa privada, estabelecendo, contudo, preferência em favor das entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos (art. 199, § 1º CF).”

Em face do exposto, questionam:

“1. É lícito afirmar que as políticas econômicas a que se refere o artigo 196 da CF englobam a promoção e a facilitação da busca de meios de sustentabilidade dos hospitais parceiros do SUS?

2. Há inconstitucionalidade no artigo 31 da Lei n. 11.945/09, que alterou o art. 3º da Lei n. 6.194/74, que, ao vedar a cessão do direito de reembolso das despesas médico-hospitalares pelo DPVAT em favor dos hospitais vinculados contratualmente ao SUS, retira destes uma fonte de sustentabilidade econômica?

3. O interesse das empresas de seguro pode ser oposto à oneração do SUS e à preferência constitucional a que se refere o artigo 199, § 1º da CF/88?”

Resposta

Breves considerações iniciais fazem-se necessárias.

A primeira delas diz respeito ao artigo 196, que baliza a Seção II do Capítulo I da Ordem Social na Constituição (Título VIII).¹

O artigo 194 expõe a tríplice faceta da Seguridade Social, realçando a preponderância da saúde, que surge em primeiro lugar, para depois cuidar, o legislador supremo, da previdência e da assistência social.²

1. Wladimir Novaes Martinez escreve: “De todos os três instrumentos constitucionais da seguridade social, o da saúde surpreende pela extensão da disciplina. São cinco artigos (196/200), programáticos, bem-intencionados, uma verdadeira carta de propósitos, elevados, raramente dispositivos, nem todos auto-aplicáveis, aceitáveis, em suma, deixando livre o legislador ordinário para fixar ao Estado e à iniciativa privada as medidas conducentes a uma futura sistematização do sistema nacional de saúde.

Não é estatizante nem privatizante, embora unifique a direção e descentraliza as atividades, visando a um sistema único em relação à União, Estados e Municípios, com a participação da administração e do administrado” (*A seguridade social na Constituição Federal*, São Paulo: Ed. LTr, 2ª. ed. 1992, p. 91).

2. Oscar Dias Corrêa esclarece: “Os artigos 193 e seguintes constituem o último Título da Constituição, dedicado à Ordem Social, que ‘tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais’.

Este simples enunciado permite ver que se trata de título amplamente programático, incluindo os Capítulos da Seguridade Social (com as Seções de Saúde, Previdência Social e Assistência Social); da Educação, da Cultura e do Desporto (com as Seções respectivas), da Ciência e Tecnologia, do Meio Ambiente; da Família, da Criança, do Adolescente e do Idoso, e, por último, dos índios.

Em síntese, afirma-se o dever do Estado de assegurar esses benefícios da ordem social, direito de todos e de cada um, implementando políticas que o garantam, desenvolvendo ações que o possibilitem, canalizando, ao lado da atuação do setor público, a colaboração da sociedade.

Reconhecendo seu dever primordial, o Estado orientará as ações, além de atuar no sentido de convocar a sociedade, como um todo, e os particulares – cada um na área de seus deveres

Está assim disposto o referido dispositivo:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.³

Toda a seguridade social é financiada por receitas ordinárias do Estado, mas, fundamentalmente, por aquelas derivadas de contribuições específicas previstas no artigo 195 “caput”, com explicitações, que se espalham por 13 parágrafos. Muitas destas são de titularidade da União e não partilháveis com as demais entidades federativas, que podem, todavia, por força do § 1º do artigo 149 da C.F ter, para seus servidores regime próprio de obtenção de recursos, nas contribuições sociais.⁴

sociais ou individuais – a colaborar na grande obra comum” (*A Constituição de 1988 – Contribuição Crítica*. Rio de Janeiro: Ed. Forense Universitária, 1991, p. 234).

3. Manoel Gonçalves Ferreira Filho esclarece: “Seguridade. Este primeiro artigo da ordem social caracteriza o que seja seguridade social, expressão que não gozava até esta Constituição de um sentido consolidado. Toma ela, em face deste artigo, o caráter de designação das ações (e serviços que o texto não menciona), visando a satisfazer os direitos sociais à saúde, previdência e assistência social. Como direitos sociais (direitos da 2ª geração), isto é, direitos fundamentais a prestações positivas, cairiam eles no vazio se não se estruturasse o seu atendimento.

Os três direitos aqui acolhidos visam à segurança dos seres humanos quanto às áreas da vida: a doença, a invalidez etc. De segurança, ou melhor, de seguro, vem seguridade, termo aqui empregado.

Sujeito passivo. Note-se que a Constituição não torna os direitos sociais à saúde, à previdência e à assistência meros direitos contra o Estado. Por eles respondem, sem dúvida, os Poderes Públicos, isto é, o Estado, mas também a sociedade. Esta, assim, não deve omitir-se quanto às tarefas necessárias para o atendimento a esses direitos. Entretanto, a expansão do Estado no domínio social vem expulsando a sociedade do atendimento aos mesmos.

Não é isto que postula a Constituição, embora o desejem alguns espíritos totalitários” (grifos meus) (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, volume 4. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995, p. 49).

4. Escrevi: “O artigo 195 cuida especificamente do financiamento da seguridade social. De início, como já escrevi, nestes comentários, considero incorreta a expressão ‘financiamento’, que pressupõe a entrega de recursos para devolução futura com benefícios, sendo própria do ‘sistema financeiro’, que trabalha com moeda e crédito e recebe em retorno moeda e crédito.

As contribuições sociais são, hoje, a parcela maior da receita da União, quando comparada com a receita oriunda de cada um dos impostos elencados no artigo 153 da C.F., quatro deles de co-participação das demais entidades federativas (imposto sobre a renda, IPI, ITR, quando cobrado pelos Municípios e o IOF sobre ouro ativo financeiro).⁵

Na composição do orçamento têm, portanto, indiscutível relevância, sendo, tais contribuições, destinadas à seguridade social – interpreto a Lei Maior e não a legislação infraconstitucional – para atender à saúde, à previdência e à assistência social.

A Seção da Saúde principia com o artigo 196, assim redigido:

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação,

A sociedade de rigor “manterá” a seguridade social, através de participação direta ou indireta, nelas incluídas as contribuições sociais.

Ainda aqui o discurso do constituinte não é o melhor. A lei poderá determinar o ‘financiamento’ da Seguridade Social, com respeito aos limites constitucionais, o que vale dizer, apenas as hipóteses constitucionais podem ser aquelas que justificam o ‘financiamento’ direto. E não há tal hipótese .

O que se entende, pois, por ‘financiamento’ indireto, nos termos da lei, é aquele que decorre dos recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que vale dizer, de recursos retirados, conforme discriminação legal, da totalidade da receita da entidade federativa aprovada pelo Legislativo.

Pela dicção constitucional tais recursos orçamentários amplos não se confundem com as contribuições sociais, nem mesmo com os ‘impostos’ para “financiar” a Seguridade Social referidos no § 4º do artigo 195, que nitidamente têm tal perfil pois vinculados à competência residual da União.” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 8º vol. São Paulo: Ed. Saraiva, 1998, p. 51/2).

5. O “caput” do artigo 153 está assim redigido: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”

que baliza os objetivos da vontade do constituinte, sobre ofertar os princípios que norteiam a participação do Estado em assegurar-los aos que vivem no país.

De início, declara ser

“direito de todos”,

acrescentando ser

“dever do Estado”

a busca de

“redução do risco de
doença e outros agravos”.⁶

Declara, por outro lado, que

“políticas econômicas e sociais”

serão destinadas ao objetivo retrocitado, assegurando-se:

6. Escrevi: “Na continuação, o constituinte explicita a ação do Estado, que deve manter o acesso de todos ao bem-estar físico e à assistência médica e hospitalar ‘mediante políticas sociais e econômicas’, políticas estas cuja faceta a sociedade conhece apenas pelo aumento da carga tributária, como ocorreu com a instituição da COFINS cumulativa e da CPMF”, continuando: “À evidência, o povo tem suportado o aumento de carga tributária, mas os serviços continuam péssimos. Tais políticas, todavia, deveriam reduzir o ‘risco de doença e de outros agravos’, outro desiderato que há anos o Brasil espera alcançar, pois tem havido sensível aumento de doenças – inclusive com o retorno de algumas que já haviam sido erradicadas – e de outros agravos na população, sem política governamental alguma para reduzir tais desconfortos. (...)”

Por fim, tais ‘políticas’, deveriam objetivar o acesso universal e igualitário às ações e serviços do governo, para que a saúde da população seja promovida, protegida e recuperada. Tanto a promoção quanto a proteção nessa área dependem de que sejam recuperados os instrumentos de atuação do Estado, degradados nos últimos tempos, assim como da elaboração de estratégia para a recuperação de doentes. Quem lê o art. 196 tem a impressão de que o País está acima das demais nações no que diz respeito à saúde, tanto nas ações profiláticas quanto naquelas de recuperação dos doentes. Quem vive a realidade da grande maioria da população brasileira menos favorecida percebe que tão distante está o sonho do constituinte da prática dos detentores do poder.” (Idem p. 138/140).

“o acesso igualitário”

de todos os que aqui vivem

“às ações e recursos”

para

“sua promoção, proteção e recuperação”.

Da leitura do dispositivo ressalta-se, de plano, que o princípio da isonomia é assegurado a todos os que aqui residam, sendo dever do Estado e direito do cidadão exigir o cumprimento do dispositivo.⁷

Já, repetidas vezes, o Poder Judiciário tem, quando o Poder Público nega-se a cumprir sua função de servo da Constituição, exigido que pessoas sem recursos, que necessitem de tratamento ou medicações mais onerosas sejam atendidas pelo Estado, com o fornecimento desses meios, por ser seu “dever” fazê-lo.

Muitos autores têm entendido ser o referido princípio também “cláusula pétrea” da Lei Suprema, considerando que o § 4º, inciso IV do artigo 60, da Lei Suprema encampa os direitos

7. Antonio Castagno sobre o princípio da igualdade escreve: “En el mismo sentido, el doctor Linares Quintana sostiene que ‘la igualdad es la segunda columna — la libertad es la primera y el imperio de la ley la tercera — que sostiene el edificio de gobierno constitucional y, por otra parte, no es sino una consecuencia necesaria de la libertad. Es la noble igualdad de que habla nuestro himno. Es la médula espinal, pues, de un Estado de Derecho.

Y así como los hombres han de ser iguales ante la ley, la justicia, los impuestos y cargas públicas, también han de ser iguales los pueblos, formando un conjunto de entidades consideradas con iguales derechos e iguales posibilidades de progreso. Que no existan individuos sometidos a otros es de la esencia de la democracia; que no haya pueblos inferiores es la esencia de la paz y la convivencia” (*Enciclopedia Jurídica Omeba*. Buenos Aires: Ed. Ancalo, 1974, v. 14, p. 915-6).

sociais, visto que inserido no Capítulo II da Constituição Federal, que cuida todo ele de “Direitos Individuais e Coletivos”.⁸

O certo, todavia, é que cláusula pétrea ou não, o conteúdo amplo do artigo 196 da C.F. -que impõe políticas sociais e econômicas para a redução de riscos e agravos daquele que aqui vive – não pode ser diminuído por legislações ordinárias.

Se for cláusula pétrea, nem mesmo por emenda constitucional. Se não for, somente por emenda constitucional poderia haver redução das obrigações impostas ao Poder Público em relação ao cidadão e ao residente, relativamente aos direitos que possuía em 05 de outubro de 1988.

Jamais por lei ordinária.

Qualquer lei que venha a reduzir direitos dos cidadãos e residentes, nitidamente, afasta o princípio constitucional, porque torna a obrigação do Poder Público, em garantir serviços e ações do Estado, menor do que quando da promulgação da Carta Magna. Tal redução seria manifestamente inconstitucional, portanto, ofendendo a força normativa da Constituição. E é o que ocorreu, como mostrarei mais adiante, com a veiculação do artigo 31, § 2º da Lei n. 11.945/09.⁹

8. O § 4º, inciso IV, do artigo 60 da C.F tem a seguinte dicção: § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: “Art. 60 - ... IV - os direitos e garantias individuais.”

9. Em seu depoimento na audiência pública de 17/09/2009 realizada na Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, o Dr. Eraldo Luiz Kuster mostra a enormidade de redução de direitos, ao dizer: “A população brasileira não tem condições de custear esse atendimento para depois buscar o reembolso. Vedada a cessão de direitos em qualquer hipótese, se não tiver condições de pagar, ele terá que ser atendido pelo SUS, perdendo, portanto, a oportunidade de ter um atendimento que suporte o SUS e os prestadores de serviço não têm a devida contraprestação desse atendimento prestado.

Essa alteração legislativa vedando a cessão de direitos trouxe dificuldades no processamento do pedido de reembolso porque para que a vítima tenha direito ao reembolso ela tem que primeiro desembolsar, tem que pagar, depois ela tem que percorrer uma verdadeira ‘via crucis’ para obtenção da documentação necessária; em primeiro lugar, o boletim de ocorrência registrado, liberado pela autoridade policial competente; em segundo lugar, o relatório médico com a descrição

Um segundo aspecto merece também breve comentário introdutório.

Reza o artigo 199, § 1º, da C.F o seguinte:

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§ 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

O § 1º claramente oferta a possibilidade de as instituições privadas participarem do SUS, seguindo as diretrizes deste, sendo que, por convênio ou contrato de direito público, há preferência para as entidades filantrópicas e sem fins lucrativos.

O § 2º desse mesmo dispositivo permite a exploração da atividade de assistência à saúde por empresas com fins lucrativos, não podendo estas, todavia, receber recursos públicos.

Aqui é necessário um segundo comentário sobre tal participação.

Entendo que não pode tal participação ser condicionada ao gozo da imunidade.

Meu escritório patrocina a ADI 2.028-5-DF, na qual, por 10 votos a zero, a Egrégia Suprema Corte, ao analisar o pedido cautelar, decidiu que a Lei 9.732/98, que exigia determinados

do atendimento prestado, comprovação dos exames realizados, documentação pessoal e o pior, através também de uma MP em 2006, houve uma alteração na legislação onde foi inserido o § 6º, art. 5º, da Lei 6.194/74 possibilitando a que a indenização fosse paga através de depósito em conta corrente do beneficiário que sempre foi a vítima ou transferência eletrônica de dados (TED).

O DPVAT indeniza aproximadamente 250 mil pedidos/ano e não se pode querer que limite a 250 mil cheques (ordens de pagamento) aos beneficiários. Mesmo antes da alteração da MP 340 ela já era na prática utilizada só que isso agora com a vedação da cessão cria um impasse intransponível para o recebimento da indenização, quer pela vítima, quer para quem ela outorga a procuração, isso porque é uma exigência a abertura e indicação de uma conta corrente para recebimento do reembolso.” (grifos meus) .

requisitos para o gozo da desoneração objeto do artigo 195 § 7º da C.F., era inconstitucional. E só não decidiu, a Suprema Corte, também pela inconstitucionalidade do artigo 55 da Lei 8.212/91, porque, como relatou o Ministro Moreira Alves, não foi demandado no pedido.^{10 11}

Na referida ADI foi colocada, inclusive, a questão de se saber se uma lei ordinária poderia impor requisitos para gozo da imunidade ou se apenas a lei complementar que poderia fazê-lo, tendo o Ministro Moreira Alves, ao conceder a liminar, seguido por seus pares, entendido que seria possível concedê-la independente de exame da questão, mas afirmou que a

10. "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 2.028-5 DISTRITO FEDERAL (MEDIDA LIMINAR)

RELATOR : MIN. MOREIRA ALVES

REQUERENTE: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE – HOSPITAIS, ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS - CNS

ADVOGADOS: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E OUTROS

REQUERIDO: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQUERIDO: CONGRESSO NACIONAL

EMENTA: ...

- É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora".

Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta.

ACÓRDÃO:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em referendar a concessão da medida liminar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os § 3º, 4D e 5D, bem como dos arts. 4, 5Q e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998.

Brasília, 11 de novembro de 1999.

CARLOS VELLOSO - PRESIDENTE

MOREIRA ALVES – RELATOR” (STF, Coord. de Análise de Jurisprudência, D.J. 16/06/2000, EMENTÁRIO nº 1995-1, 11/11/1999, TRIBUNAL PLENO).

11. A inconstitucionalidade do artigo 55 da Lei 8.212/91 é objeto de outra ADI (2228), posteriormente ajuizada por meu escritório.

matéria era relevante e deveria ser decidida quando voltasse a ação ao plenário. Disse:

É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do art. 195 só se refira à “lei” sem qualificá-la como complementar – e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, “c”, da Carta Magna –, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no art. 146, II (“Cabe à lei complementar: ... II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

- A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância.¹²

Em fins do ano passado, em voto monocrático, o Ministro Ricardo Lewandowsky indeferiu agravo da Fazenda Municipal de São Paulo, em processo de patrocínio de meu escritório, declarando ser apenas necessário o atendimento aos requisitos do art. 14 do CTN para gozo das imunidades constitucionais em relação a impostos –vale também para a imunidade de contribuições do § 7º do artigo 195 da C.F., como se lê a seguir:

AI 726774 / SP - SÃO PAULO
AGRAVO DE INSTRUMENTO
Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI
Julgamento: 21/10/2008
Publicação: DJe-208 DIVULG 03/11/2008 PUBLIC
04/11/2008

12. Coordenação de Análise de Jurisprudência, D.J. 16/06/2000, Ementário n. 1995-1, Tribunal Pleno, 11/11/1999.

Partes

AGTE.(S): UNIÃO

ADV.(A/S): PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AGDO.(A/S): OBRAS SOCIAIS, UNIVERSITÁRIAS E CULTURAIS - OSUC

ADV.(A/S): MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES E OUTRO(A/S)

Despacho

Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto de acórdão assim ementado: “TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA C, DA CF. ART. 14 DO CTN. 1. **Para gozar da imunidade estipulada no art. 150, os contribuintes devem ser entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos. Devem, ainda, preencher os requisitos estipulados no art. 14 do CTN.** 2. Enquadrando-se nos patamares estabelecidos, a instituição tem direito à imunidade, não podendo o ente público, exigir dela outros pressupostos além desses já previstos em lei. 3. A imunidade abrange o IOF. 4. As operações de seguro realizadas pelas entidades não estão excluídas da imunidade, já que o contrato de seguro é firmado para proteção dos seus bens e levando-se em conta que o recebimento do prêmio nada mais faz do que repor o patrimônio desfalcado. 5. São livres da tributação as operações de crédito, câmbio e seguro ou as relativas a títulos e valores mobiliários que dizem respeito, em essência, ao patrimônio e à renda das entidades imunes. 6. Apelação da União Federal e remessa oficial desprovidas” (fl. 204). No RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se ofensa ao art. 150, VI, c, da mesma Carta. O agravo não merece acolhida. O acórdão recorrido está em harmonia com a jurisprudência da Corte no sentido de reconhecer às entidades sem fins lucrativos a imunidade do art. 150, VI, c, da Constituição, relativamente ao IR e ao IOF incidentes sobre aplicações financeiras, por considerar que

a aplicação de recursos não significa atuação fora do previsto no ato de sua constituição (RE 211.390-AgR/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes; RE 424.507-AgR/RO, Rel. Min. Carlos Velloso). Isso posto, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 21 de outubro de 2008. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI – Relator. (grifos meus).¹³

Em 1999, coordenei Simpósio sobre imunidades tributárias, tendo a maioria de magistrados, procuradores, representantes dos Erários, professores e advogados decidido ao final que:

O XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário aberto pelo Ministro José Carlos Moreira Alves e com autores de expressão como Alcides Jorge Costa, Ministro José Delgado, Marco Aurélio Greco e outros, decidiu na 2ª. questão que: “2) Como deve ser interpretada a cláusula ‘atendidos os requisitos da lei’, constante do art. 150, VI, c, da CF? (Como significativa necessidade de lei complementar, remetendo, pois, ao art. 14 do CTN ou, pelo contrário, de que mera lei ordinária pode fixar os requisitos, ultrapassando, inclusive, aqueles fixados pelo CTN?)

Proposta da Comissão de Redação aprovada em Plenário:

| A favor | | Contra |
|-------------|-----|--------|
| Comissão 1: | 74 | 6 |
| Comissão 2: | 62 | |
| Comissão 3: | 26 | |
| | 162 | 6 |

A expressão constante do art. 150, VI, e, da CF - ‘atendidos os requisitos da lei’ refere-se àqueles que, necessariamente, devem constar de lei complementar, veículo competente para regular as limitações constitucionais do poder de tributar (CF art. 146, II, e CTN, art. 14).

Decisão por maioria:

—A favor: 74 votos.

— Contra: 6 votos.

13. *Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 12, Disciplina legal tributária do 3º setor*, coordenação minha. São Paulo, 2009, p.32/33.

Comissão 1:

Sendo a imunidade tributária uma limitação ao poder de tributar, a cláusula ‘atendidos os requisitos da lei’ constante do art. 150, VI, c, da CF, deve ser interpretada sistematicamente, exigindo-se, por conseqüência, a estrutura exclusiva de lei complementar em atenção ao disposto no art. 146,11, da CF e art. 14 do CTN.

Comissão 2:

— Decisão unânime: 62 votos

Os requisitos subjetivos e objetivos para o gozo de imunidade têm que ser instituídos por lei complementar, por fora do art. 146, II, da CF.

Comissão 3:

— Decisão unânime: 26 votos.

A cláusula ‘atendidos os requisitos da lei’, constante do art. 150, inc. VI, alínea c, da CF/88 deve ser interpretada sistematicamente em consonância com o disposto no art. 146, inc. II, da CF/88, eis que impõe a necessidade de lei complementar para dispor sobre imunidade, que consubstancia limitação constitucional ao poder de tributar e exige uniformidade de critérios. Entende, ainda, a Comissão que a lei complementar vocacionada é o Código Tributário Nacional (art. 14), que foi recepcionado nos termos do § 5º do art. 34 do ADCT da CF/88”.¹⁴

Em 2009, o tema volta à baila no Simpósio XXXIV do Centro de Extensão Universitária (Disciplina Legal Tributária do 3º Setor), tendo a maioria dos autores, que escreveu para o livro editado pela Revista dos Tribunais, reiterado a posição de que apenas lei complementar poderia impor requisitos para a plena efetividade das imunidades¹⁵.

14. *Processo Administrativo Tributário, Pesquisas Tributárias – Nova Série 5*, 2ª. ed. São Paulo, co-ed. Ed. Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2002, p. 752/3.

15. O livro intitula-se *Disciplina legal tributária do 3º Setor, Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 15*, coordenado por mim, editado pela Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária (São Paulo, 2009), e com as colaborações dos seguintes autores André Costa-Corrêa, Ângela Maria da Motta Pacheco, Carlos Henrique Abrão, Carlos Valder do Nascimento, Cleide Previtalli Cais, Douglas Yamashita, Edison Carlos Fernandes, Fernando Lobo D’Eça, Gustavo

É que o artigo 146 da C.F declarou que as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas por lei complementar e as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar, estando inseridas na Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição sobre o sistema tributário.

Os que propugnaram a tese que poderiam tais requisitos impostos pelo artigo 150, inciso VI, letra “c” assim redigido:

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 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,¹⁶ (grifos meus)

Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Humberto Martins, Igor Mauler Santiago, Ives Gandra Martins, Jorge de Oliveira Vargas, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Marcos Nóbrega, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Octavio Campos Fischer, Ricardo Lobo Torres, Vinicius Campanile, Vittorio Cassone e Yoshiaki Ichihara.

16. Sustentei oralmente perante o extinto TFR a questão patrocinada pelos eminentes advogados Agnaldo Mendes Bezerra e Roberto Rosas, que resultou no acórdão do Tribunal Pleno abaixo transcrito, albergando a tese exposta neste livro:

“ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA APELAÇÃO CÍVEL N. 101.394-PARANÁ — REGISTRO P49 7174675.

Rel. Sr. Min. Ilmar Galvão — Remetente: Juízo Federal da 3ª. Vara — Apelante: União Federal — Apelada: Fundação COPEL de Previdência e Assistência Social — Suscitante do Incidente: Egrégia 4ª. Turma do TFR — Adv. Dr. Agnaldo Mendes Bezerra e Outro.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ENTIDADES PRIVADAS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL FECHADA. INSTITUIÇÕES COMPLEMENTARES DO SISTEMA OFICIAL DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL (ART. 35 DA LEI N. 6.435/77).

Inconstitucionalidade dos § § 1º e 2º, do art. 6º, do DL. 2065/83, que consideraram sujeitos ao imposto de renda os rendimentos de capital auferidos pelos entes da espécie. A assistência social, hodiernamente, não se resume à caridade pública, podendo também realizar-se por meio da previdência, que corresponde à assistência preventiva, destinada aos impossibilitados de continuarem trabalhando e à família dos que sucumbem.

ser veiculados por lei ordinária, entendem que, se pretendesse o legislador impor lei complementar teria feito menção ao adjetivo complementar no dispositivo, nada obstante o artigo 146, inciso II, da C.F:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar,

já ter declarado que tais limitações serão impostas por lei dessa estatura¹⁷.

As entidades em tela, por isso, são beneficiárias da imunidade prevista no art. 19, III, 'c', da CF, regulamentado pelo art. 92, IV, 'c', c/c o art. 14, do CTN, que não condiciona o benefício à gratuidade dos serviços prestados, nem exige que sejam acessíveis a todas as pessoas indistintamente (RE 70.834-RS, RE 89.012-SP, RE 108.796-SP e RE 115.970-RS).

Arguição procedente.

ACÓRDÃO: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide o TFR, em Seção Plena, por maioria, declarar a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º, do art. 6º, do DL 2065/83, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, DF, 30/6/88 (data julgamento)" (DJ, 31 out. 1988) (grifos meus).

17. Gustavo Miguez de Mello ensina: "Qual será a função de uma lei que disciplina especificamente matéria regida por norma constitucional em exame? A função é de complementar a Constituição.

Ao elaborar o anteprojeto do Código Tributário Nacional, a Comissão composta, entre outros, pelos eminentes juristas Rubens Gomes de Souza e Gilberto de Ulhôa Canto, chegou à mesma conclusão acima, à luz de uma disciplina constitucional semelhante à que hoje se encontra em vigor referente às imunidades tributárias (Ver art. 9º e 14 do Código Tributário Nacional).

Se esta é a função da lei, tem ela função de lei complementar. Poder-se-ia, entretanto, pensar que o Legislador Constitucional ao deixar de aditar lei complementar a palavra lei, teria, como resulta de uma interpretação meramente gramatical da norma constitucional, estabelecido que as normas que disciplinam as imunidades em exame teriam natureza de lei ordinária.

O entendimento mencionado no parágrafo imediatamente anterior merece críticas.

Com efeito, não seria racional atribuir função de lei complementar à lei ordinária.

No caso em exame, a eficácia no atingimento dos objetivos políticos, educacionais e assistenciais da imunidade não seriam alcançados, pois os próprios legisladores estaduais e municipais interessados na arrecadação de tributos é que estabeleceriam requisitos para a fruição dos mesmos, podendo estabelecer requisitos inviabilizadores da imunidade.

É verdade que seria inconstitucional a lei que transformasse dispositivos constitucionais em letra morta. Na prática, porém, dar-se-ia ao legislador interessado na arrecadação a possibilidade de criar situações cinzentas e problemas de difícil solução.

Tal superficial e pobre inteligência do dispositivo não resiste à análise do artigo 24 § 3º da C.F, que faz menção a lei ordinária, mas acrescenta o adjetivo federal, estando assim redigido:

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades (grifos meus).

É que se a lei ordinária – a não ser nas competências privativas da União (art. 22 da C.F) – obrigar as três esferas da Federação, à evidência, o adjetivo federal deveria constar. Ainda que a regulação das imunidades tributárias valham para todas as esferas da Federação, a ausência do adjetivo “federal” no artigo 195 § 7º da C.F deixa claro que o constituinte não quis excepcionar a regra do 146 da C.F, que exige lei complementar.

Se o quisesse, teria que colocar no texto “lei federal”. O adjetivo seria imprescindível.¹⁸

Não o fazendo, representa que tal lei só poderia ser a lei complementar a que se refere o inciso II do artigo 146 da C.F.

A Doutrina preponderante entende que a matéria em exame deve ser disciplinada por lei complementar” (*Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 15*, op. cit. p. 83/84).

18. O Ministro Humberto Martins do STJ, em trabalho doutrinário preleciona: “Em direito tributário, a aplicação do art. 24 da CF sofre algumas adaptações. A lei complementar, por sua vez, estabelece as normas gerais (além de tratar das matérias do art. 146, I e II). Nesse contexto, as leis federais, estaduais, distritais e municipais que instituem tributos devem obedecer às normas gerais, contidas em lei complementar da União, o que demonstra a existência clara de hierarquia entre elas.

O que diferencia a norma geral genericamente prevista no art. 24 da CF e a norma geral tributária é o fato de que, no âmbito do direito tributário, as normas gerais devem ser regulamentadas por lei complementar e a norma do art. 24 pode ser por lei ordinária (ex. lei geral de licitações e contratos, Lei n. 8.666, de 1993). Assim, no âmbito da competência concorrente, os conflitos aparentes de normas resolvem-se pelo critério da hierarquia.

Portanto, as normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF, E NÃO por lei ordinária” (grifos meus) (*Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 15*, op. cit. p. 59).

A outra hipótese para justificar a lei ordinária seria ainda pior, como exegese conveniente e conivente aos interesses apenas da arrecadação e não dos superiores interesses da nação. É que poderiam, por lei ordinária, regular as imunidades, todas aquelas entidades federativas com poder de tributar, o que vale dizer, que União, Estados e Municípios poderiam impor requisitos, com o que poderia se ter 5.500 requisitos diferentes para as imunidades do inciso VI, letra “c” no sistema tributário brasileiro!!!¹⁹

Esta é a razão pela qual entendo que apenas lei complementar pode regular as imunidades tributárias, que, à evidência, não se confundem com isenções.

Por esta perspectiva, considero que uma entidade filantrópica ou sem fins lucrativos, dedicada à saúde, que preencha os requisitos do artigo 14 do CTN, não precisa, para gozo das imunidades, estar condicionada aos 60% de prestação de seus serviços pelo SUS, sendo tal exigência neste sentido, a meu ver, de manifesta inconstitucionalidade. É o que, na ADI 2.028-5-DF/99 –e na ADI 2228-, com liminar concedida por

19. Hugo de Brito Machado ensina: “Sobre o assunto, além das notas feitas ao art. 195, § 7º, da Constituição Federal, com apoio na jurisprudência, registra Hugo de Brito Machado Segundo: “Os requisitos do art. 14 do CTN aplicam-se, também, como condição ao gozo da imunidade tributária de que trata o art. 195, § 7º, da CF/88. Neste sentido: STJ, 1ª T., REsp 495.975/RS, Rel. Min. José Delgado, j. em 4/9/2003, DJ de 20/10/2003, pág. 198; STJ, 2ª T. REsp 413.728/RS, Rel. Min. Paulo Medina, j. em 8/10/2002, DJ de 2/12/2002, p., 283.”

Feitas estas considerações, oferecemos nossa resposta para a segunda das questões colocadas, afirmando que **as normas gerais sobre quaisquer imunidades tributárias devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF. A matéria evidentemente não pode ser objeto de enquadramento no art. 24 da CF, sendo tal impossibilidade mais uma demonstração de que se trata de matéria reservada à lei complementar. Pela mesma razão, os requisitos não podem ser veiculados por lei ordinária, prevalecendo o art. 14 do CTN**” (grifos meus) (*Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 15*, op. cit. p. 75/76).

10 X 0, o Supremo Tribunal Federal voltará a examinar quando o mérito for julgado pelo Plenário.²⁰

Poderão participar por outros motivos do SUS, NÃO JAMAIS PARA GOZO DE ALGO QUE é assegurado pela Constituição Federal e pelo CTN e jamais por lei ordinária.

Tal breve consideração, faço para mostrar que muitas entidades hospitalares só se vinculam ao SUS mesmo sendo a remuneração deficitária, para poderem gozar de imunidade tributária, que, no entanto, não caberia à lei ordinária impor tal vinculação.²¹

Volto à interpretação do § 1º do artigo 199 da C.F.

20. O artigo 14 do CTN tem a seguinte dicção: “Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:-

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

21. O artigo 55 da Lei 8.212/91 tem o seguinte teor: “Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5);

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

A expressão “diretrizes”, a que faz menção o constituinte, neste dispositivo, NÃO SIGNIFICA CONDICIONAR A GOZO DE IMUNIDADES AO ATENDIMENTO DE REQUISITOS VEICULADOS POR LEI ORDINÁRIA.²²

Tais diretrizes, por outro lado, são direcionadas apenas ao sistema de saúde. Não ao sistema de seguros.

E aqui passo a uma terceira breve consideração.

O sistema de saúde e o sistema de seguros são regulados por dois regimes jurídicos distintos.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5)

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5)

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.732, de 1998). (Vide ADIN nº 2.028-5)

§ 6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).”

22. O Ministro Marco Aurélio de Mello, o primeiro a conceder liminar monocrática, na ADI 2.028/99, que impugnava as alterações do artigo 55 da Lei 8.212/91 promovidas pela Lei n. 9.732/98, por estar em plantão quando do ingresso da ação, declarou: “A toda evidência, adentrou-se o campo da limitação ao poder de tributar e procedeu-se - ao menos a conclusão neste primeiro exame - sem observância da norma cogente do inciso II do art. 146 da C.F. Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à balha, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerado o instituto da imunidade e não o da isenção, tal como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal.

Assim, tenho como configurada a relevância suficiente a caminhar-se para a concessão da liminar, no que a inicial desta ação direta de inconstitucionalidade versa sobre o vício de procedimento, o defeito de forma” (grifos meus) (ADINS 2028-5 e 2036-6 DF Medida Liminar).

A legislação de seguros e a legislação sobre a saúde – mesmo no que diz respeito ao seguro-saúde – têm características próprias e diferenciadas.

Da mesma forma, o regime jurídico dos seguros – para questões trabalhistas, para fidelidade funcional, para casos tributários, ou riscos de qualquer espécie – é diverso do regime jurídico daquelas atividades de saúde procuradas por aqueles que buscam conforto contra as surpresas e os imprevistos da vida.

O regime obrigatório de seguro para acidentes de trânsito guarda o regime próprio de um negócio, que as empresas seguradoras fazem, tendo como objetivo obter lucro decorrente de garantir, a pequeno número de acidentados, tratamento médico por força de sinistro. Beneficiam-se, por outro lado, do pagamento do seguro por todos que possuem veículos, lembrando-se que a esmagadora maioria dos segurados não sofre acidentes a serem cobertos nos limites da legislação pelo seguro obrigatório.²³

23. Em seu depoimento no Senado, em 17/09/2009, mostrou, o Sr. Eraldo Kuster, como a Lei n. 11.945, de 14/06/2005, objetivou beneficiar, fundamentalmente, as companhias de seguros: “Os pedidos de reembolso variam de R\$1.000,00 a R\$1.100,00 por vítima no Brasil; de um teto de R\$2.700,00, a média de reembolso é de R\$1.000,00. Os atendimentos custam em média R\$300,00 a R\$400,00 por vítima; ela não tem condições de manter uma conta corrente já que não tem condições de pagar para adiantar esse pagamento.

Essa vítima terá que outorgar a alguém, uma procuração, um terceiro que deverá fazer o processamento que, antigamente, com a cessão de direitos, ficava a cargo daquele que prestou o serviço. Ela terá que fazer o processamento do boletim de ocorrência, do encaminhamento do pedido da coleta da documentação, terá que ter uma procuração. Isso inibe, dificulta o pagamento das coberturas. O terceiro tem que abrir, movimentar e encerrar uma conta corrente para poder ter o reembolso creditado.

Entre 10, 9 desconhecem o direito ao reembolso. A procuração (representação) não substitui a pessoa, o uso indevido do mandato não transfere o direito que antigamente era transferido através do instrumento de cessão de direitos Não é fácil o pagamento do sinistro, as seguradoras têm um sistema para evitar fraude.

Com a discussão de todo o sistema DPVAT (legislação) houve a paralisação da cobrança e não do atendimento. Os sinistros indenizados são inferiores aos ocorridos anualmente, há queda da receita dos médicos prestadores de serviço” (grifos meus).

As instituições dedicadas ao campo da saúde raramente objetivam o lucro, como aquelas dedicadas à exploração da atividade de seguro. Um tratamento médico deve ser feito independente de a remuneração vir do seguro, do SUS, do particular ou de quem quer que seja. O tratamento médico-hospitalar terá que ser feito sempre, não sendo o lucro – a não ser nas poucas instituições com fins lucrativos – o objetivo primordial das entidades que cuidam da saúde.²⁴ É de se lembrar que as entidades privadas, sem fins lucrativos ou filantrópicas, cuidam muito melhor de todos os que aqui vivem, do que os hospitais públicos, em clara demonstração de que os 37% da carga tributária brasileira ainda continuam sendo voltados mais ao benefício dos detentores do poder do que da sociedade, como descrevi em dois de meus livros (*Uma teoria do tributo* e *Uma breve teoria do poder*).²⁵

Ora, para efeitos de beneficiar fundamentalmente os bons negócios das seguradoras, o legislador pretendeu confundir dois regimes jurídicos distintos, no que diz respeito ao DPVAT, em evidente prejuízo da grande maioria das entidades de saúde QUE NÃO OBJETIVAM O LUCRO. Na melhor das hipóteses, o legislador decidiu que o interesse negocial é superior aos ideais filantrópicos, prejudicando os que prestam o atendimento hospitalar em benefício dos que obtêm lucros

24. O Ministro Moreira Alves na ADI 2.028 lembra o conceito mais abrangente de instituições beneficentes dizendo: “É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade “seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecida pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos”), mas não exclusivamente filantrópica” (grifos meus) (ADINS 2028-5 e 2036-6 Medida Liminar).

25. *Uma teoria do tributo*, Ed. Quartier Latin, 2005; *Uma breve teoria do poder*, Ed. Revista dos Tribunais, 2009.

– e todas as seguradoras têm, nos seus balanços, ostentado lucros expressivos – ao transformar dois regimes jurídicos distintos em único regime para os efeitos que se propôs. Prefiro não tecer considerações sobre o que seria a pior das hipóteses por não ser objetivo do parecer.

Neste particular, o § 2º do artigo 31 da Lei nº 11.945/2009 ao dispor:

§ 2º Assegura-se à vítima o reembolso, no valor de até R\$ 2.700,00 (dois mil e setecentos reais), previsto no inciso III do **caput** deste artigo, de despesas médico-hospitalares, desde que devidamente comprovadas, efetuadas pela rede credenciada junto ao Sistema Único de Saúde, quando em caráter privado, vedada a cessão de direitos,

fere o princípio da razoabilidade e o artigo 196 da C.F, ao reduzir direitos dos aqui residentes e das instituições filantrópicas, em benefício de empresas que objetivam exclusivamente o lucro decorrente das receitas obrigatórias de seguro do DPVAT. Vale dizer, os direitos assegurados em 05/10/1988 pela Lei nº 6.194/74 – artigo 12 –, passaram a ser menores para acidentados e instituições sem fins lucrativos, em clara violação ao artigo 196 da C.F.²⁶

Um último ponto antes de responder às questões formuladas faz-se necessário lembrar.

26. Rafael Tárrega Martins lembra que: “Mas de todas as oportunidades que tivemos para debruçarmos sobre o tema, esta sem dúvida foi a mais difícil. E é que o seguro obrigatório já não é o mesmo. Os últimos anos foram complicados para esse importante seguro social, dado que duas medidas provisórias alteraram de forma sensível um ponto capital do instituto, como é o caso das indenizações- e não necessariamente para melhor. Como é natural, a cada nova norma se abre uma brecha entre dois momentos distintos, um anterior e outro posterior à vigência da regulamentação criada. Isto invoca noções de direito intertemporal que devem estar presentes na análise global do instituto.” (*Seguro DPVAT Seguro obrigatório de veículos automotores de vias terrestres*, 4ª. ed., Servanda Editora, Campinas-SP, 2009, p. 9/10).

Trata-se do princípio da igualdade.

A Constituição Brasileira tem seu fundamento maior no princípio da igualdade. Ele é repetido, constantemente, na Lei Maior.

O “caput” do art. 5º refere-se a ele duas vezes, estando assim redigido:

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: ... (grifos meus)

Em seguida, o inciso I reitera-o, está assim redigido:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição (grifos meus).

O inciso II do artigo 150 da Carta Magna, em matéria tributária, refere-se ao mesmo princípio, lembrando-se que toda a doutrina vincula o princípio da igualdade à vedação do “efeito confisco” (art. 150, inciso IV da C.F) e à “capacidade contributiva” (art. 145, § 1º da C.F).²⁷

27. Estão os três dispositivos assim redigidos: “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;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;...”;

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.” (grifos meus)

E o artigo 196 da C.F, diretamente ligado ao presente parecer, faz menção ao referido princípio, ao dizer:

“acesso universal igualitário”.

A igualdade a que se refere o constituinte, no artigo 196 da C.F, ganha especial relevo na medida em que o acesso universal igualitário seja assegurado a todos os que aqui vivem.

Ora, no caso específico do § 2º e também do § 3º do artigo 31 da Lei nº 11.945 de 04/06/2009²⁸, tal princípio é manifestamente dilacerado, pois cria tarifas diferentes para os acidentados que vão aos hospitais não conveniados com o SUS, que não só terão um tratamento personalizado, reconhecidamente melhor do que o ofertado aos pacientes do SUS, como os hospitais não conveniados poderão receber diretamente os valores efetivamente disponibilizados, com direito pleno ao reembolso do paciente. Tal tratamento discriminatório -benéfico para as seguradoras em detrimento de hospitais e pacientes – não havia no regime anterior.²⁹

28. O § 3º do artigo 31 da Lei em questão tem a seguinte redação: “§ 3º As despesas de que trata o § 2º deste artigo em nenhuma hipótese poderão ser reembolsadas quando o atendimento for realizado pelo SUS, sob pena de descredenciamento do estabelecimento de saúde do SUS, sem prejuízo das demais penalidades previstas em lei.” (NR).

29. O Sr. Tércio Égon Paulo Kasten, na referida audiência pública no Senado Federal lembra: “No período anterior à nova regra adotou-se o mecanismo jurídico bastante eficaz para tornar acessível o direito ao atendimento médico DPVAT pelas vítimas de assistência de acidente de trânsito, pois as vítimas recebiam socorro e assistência na unidade hospitalar em caráter particular com estrutura e acomodações diferenciadas de forma rápida e sem qualquer encargo financeiro. Na alta hospitalar, o paciente ou responsável assinava um termo de cessão transferindo ao estabelecimento de saúde o direito de receber diretamente das seguradoras DPVAT pelo serviço médico hospitalar prestado. Munido dessa cessão de crédito, o estabelecimento de saúde reunia os documentos exigidos pela legislação e também pelas seguradoras DPVAT encaminhando-os a uma empresa reguladora que era autorizada, contratada e indicada pelas próprias seguradoras. Aberto o processo de ressarcimento do DAMSP, ocorria uma rigorosa auditoria dos documentos, informações e contas médicas realizada pelo cadastro nacional (outra empresa) também autorizada, contratada e indicada pelas próprias seguradoras.

Há, pois, nitidamente, um tratamento diferenciado, que se torna mais agudo se o paciente for pobre e, apesar de acidentado, não poder antecipar o pagamento para receber depois, em face da cláusula de não-cessão de direitos, que, nitidamente, prejudica o paciente mais pobre, que fica sem escolha, do que o rico, APESAR DE O SEGURO DPVAT NÃO DISTINGUIR ENTRE RICOS E POBRES.³⁰

O princípio do acesso universal igualitário fica maculado, com evidente prejuízo para o paciente pobre, que não terá como antecipar o pagamento para ser reembolsado e não terá escolha de ir para o hospital que desejar, APESAR DE O SE-

Aprovado o processo de ressarcimento do DAMSP e decorrido cerca de 45 dias, o hospital recebia pelos serviços prestados remunerados conforme tabela aprovada pelas próprias seguradoras. Em resumo, o paciente recebia o atendimento DPVAT sem qualquer ônus sendo que os procedimentos burocráticos e os riscos eram assumidos exclusivamente pelo estabelecimento que prestava o serviço de saúde em caráter particular e que munido do termo de cessão de direitos encaminhava os documentos. Era a forma indicada pelas seguradoras DPVAT para após receber o pagamento.” (Audiência Pública da Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, 17/09/2009).

30. É ainda o Sr. Kasten que lembra: “É oportuno destacar que a cessão de direitos é um instituto jurídico já consagrado e previsto no art. 286 do Código Civil Brasileiro. Com o advento da MP 451, de 16/12/2008, vimos a criação de um obstáculo à utilização do seguro DPVAT para atendimento médico-hospitalar, pois a referida MP proibiu a utilização do referido seguro pelas vítimas de acidente de trânsito socorridas em hospitais privados conveniados ao SUS, 90% das vítimas desconhecem a utilização do DPVAT.

A MP 451, cuja vigência perdurou até 05/06/2009, simplesmente inviabilizou o uso do DPVAT, pois se verificou que a imensa maioria, senão todos, os hospitais brasileiros que oferecem atendimento DPVAT são filantrópicos, santas casas etc., que são conveniados ao SUS. Portanto, praticamente, não houve a utilização do DPVAT para ressarcimento do DAMSP no período de 16/01/2008 até 05/06/2009. A MP 451 foi convertida pela Lei 11.945, de 04/06/2009 e alterou sua redação igualmente para invocar, inovar as regras e criar dificuldades para o uso do DPVAT pelas vítimas de acidente de trânsito. Dessa forma, muito embora tenha permitido a utilização do DPVAT nas assistências médicas hospitalares prestadas em hospitais conveniados proibiu que os ressarcimentos fossem feitos por meio da já mencionada cessão de direitos, conforme se vê com a inclusão do § 2º do art. 3º da Lei do DPVAT, ou seja, como consequência, a nova regra obriga o paciente a pagar no momento da alta pelo atendimento médico-hospitalar, providenciar e encaminhar os documentos legais exigidos pelas seguradoras, se submeter a rigorosa auditoria para após decorridos os 45 dias, receber pelo ressarcimento conforme tabela própria de procedimentos definidos unilateralmente pelas seguradoras, nem sempre compatíveis com as reais despesas da vítima”.

GURO SER O MESMO PARA RICOS E POBRES e HOSPITAIS CONVENIADOS OU NÃO. O princípio do acesso universal igualitário não vige, segundo a Lei nº 11.945/09, para hospitais de melhor qualidade não conveniados, restringidos, assim, a quem tem recursos.³¹

E o último aspecto a ser considerado diz respeito aos princípios do artigo 174 “caput” da C.F, assim redigido:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Nitidamente, o § 2º do artigo 31 da Lei nº 11.945/09 é um artigo de planejamento econômico, objetivando, em detrimento dos pacientes assegurados pelo DPVAT, beneficiar

31. É ainda o Sr. Kasten, vice-presidente da Confederação Nacional da Saúde – CNS, que informa ao Senado Federal: “Evidentemente que, via de regra, não dispondo de recursos financeiros ou de condições de assumir as exigências burocráticas, pois, um simples acidentado não tem condições de prover essas necessidades e aguardar sucesso no ressarcimento, o paciente opta em ser atendido pelo SUS, tornando ineficaz e inepto o seguro DPVAT. Conseqüentemente, essa migração de pacientes DPVAT assoberba ainda mais o sistema público de saúde, gera despesas ao Erário, responsável pelo financiamento da saúde, beneficiando, exclusivamente, as seguradoras”, continuando: “Com a nova regra foram realizados no 1º semestre de 2009 apenas 9.625 atendimentos DPVAT do total de 64.167 processos, pois 85% destes são remanescentes do ano de 2008, portanto, anteriores à nova regra. Como conseqüência lógica, a economia gerada em favor das seguradoras DPVAT alcança um montante próximo a 50 milhões de reais e os pacientes que teriam direito ao uso do DPVAT acabam recebendo atendimento pelo SUS com financiamento público. Por isso, não há como sustentar a manutenção de uma regra que cria dificuldades à utilização do DPVAT e gera prejuízos ao Erário. Aliás, essa nova regra colide, frontalmente, com qualquer discussão acerca da necessidade de se criar um novo imposto para o financiamento da saúde, como é o caso da CSS (contribuição social para a saúde). Para regulamentar a EC 29, o Governo quer colocar a CSS junta. Existem verbas que poderiam ser agregadas ao sistema de saúde. Questionamos, pela lógica, os números apresentados pelo grupo de seguradoras DPVAT no que respeita às supostas despesas de 64.167 atendimentos com ressarcimento de DAMSP no 1º semestre/2009, pois como já dito, houve uma brusca diminuição desses volumes, sendo insignificante a quantidade de atendimento de ambos prestados nesse período em razão da nova regra e também da vigência da MP 451, de 2008” (Audiência Pública no Senado Federal, 17/09/2009).

as companhias seguradoras com pagamento de despesas menores, em face do sistema SUS. Esse intento foi declarado na própria discussão que se deu no Senado, quando da votação da lei em questão, em que ficou clara a intenção de remunerar, em média, 30% abaixo dos efetivos custos hospitalares quaisquer intervenções a serem custeadas pelo seguro DPVAT.

Por esta razão, é que os hospitais compensam dos outros 40% com a livre exploração, os 60% de “déficit” operacional provocado pelo SUS, à luz, a meu ver de uma inconstitucional inteligência de que se os hospitais conveniados não destinarem 60% do atendimento ao SUS perderão a imunidade, por força de imposição colocada por lei ordinária e não por lei complementar.

Ora, para o segmento privado, o planejamento econômico é meramente indicativo. Não é obrigatório.³² A lei ordinária não pode, em face do artigo 174 da C.F, vedar a cessão de direitos, que é justa, por eliminar, do acidentado, a necessidade de desembolso de valores para depois ser reembolsado, como se tal dispositivo da lei ordinária pudesse ser lido como planejamento estatal de intervenção no setor privado. Não pode também, à luz do princípio da liberdade de contratação, assegurado pelo “caput” do artigo 5º, ser afastado o direito de

32. Miguel Reale ensina: “Vem, a seguir, o art. 174 que tem sido o cavalo de batalha dos que persistem em proclamar a natureza intervencionista do Estatuto Político de 1988. Em face de um texto tão claro, custa-me crer que se possa pensar em dirigismo econômico, cuja característica principal é a natureza imperativa e não meramente indicativa do planejamento para os particulares, considerados individualmente ou consorciados em empresas.

... Praticam, pois, um grande erro aqueles que não contribuem com uma interpretação objetiva e serena do texto constitucional, assumindo atitude hostil ou depreciativa perante o Estatuto de 1988, o qual, apesar das múltiplas contradições que o comprometem, abre clareiras à defesa tão necessária da livre iniciativa, o que quer dizer, da economia de mercado” (*Aplicações da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1990, p.14/15).

cessão, COM NÍTIDO PREJUÍZO DO ACIDENTADO, objetivando beneficiar as companhias seguradoras. Essa decorrência da Lei n. 11.945/09 fere o princípio da moralidade (artigo 37 “caput” da C.F) e contraria o interesse público. Não posso aceitar como sendo de interesse do Estado privilegiar algumas seguradoras em detrimento de toda a sociedade assistida pelo sistema DPVAT.

O frágil argumento de que há fraudes é matéria típica de fiscalização, que, se for verdade, só pode ser atribuído à culpa, exclusiva, do Poder Público. A incompetência do setor público não legitima que todos os acidentados sejam prejudicados e os mais pobres, principalmente, que, não podendo ceder seus legítimos direitos ao reembolso, não têm como desembolsar o tratamento que sofrem, perdendo o direito de opção do hospital a serem atendidos.³³ É de se notar que, muitas vezes, não

33. No referido depoimento no Senado o Sr. Matheos Chomatas, diretor do Sistema Urgente e Emergencial de Curitiba – SUEC, declara, criticando o artigo 31 § 2º: “Com a crise, as pequenas Prefeituras não têm como subsidiar esses plantões mais porque antes o médico ainda conseguia ganhar algum dinheiro faturando através do DPVAT. Como não podem mais faturar, esse dinheiro não chega até ele, aliás, não chega pra ninguém, esse dinheiro ficou nas seguradoras, ninguém mais recebe esse recurso.

Efeito cruzado: migração do médico para outros municípios. E aqueles que caem na rede privada sem querer, esses também correm esse risco porque há um DPVAT, mas DPVAT dá trabalho, então vamos liberar o camarada onde vai pagar particular e aí grande parte da população não tem R\$1.000,00 disponíveis.

Segundo efeito: ano que vem, se não houver novo financiamento ou pelo Ministério da Saúde ou a possibilidade de arrecadação através do DPVAT fatalmente os hospitais, principalmente os filantrópicos, vão acabar diminuindo a oferta das suas unidades de urgência.

Aquilo que é filantrópico ou privado, ele depende da arrecadação que ele tem, ele depende do trabalho, o paciente entra, aí ele consegue produzir. Se o paciente não traz recurso (DPVAT) ou, então o valor da tabela não ajuda - como isso acontece - fatalmente vai haver diminuição da oferta de serviço ou alguém vai ter que subsidiar e todos nós sabemos que hoje, principalmente os Municípios, não têm mais essa condição financeira até porque todos eles já gastam mais do que a Emenda 29. A previsão é que só 10 Estados das 27 unidades da Federação estão cobrindo a sua cota de 12% e a União também sabemos que apesar de tudo, também não está conseguindo cumprir a sua parte da Emenda 29”, continuando: “A seguradora hoje não tem dificuldade em arrecadação, não tem risco econômico de arrecadação, a polícia atualiza o licen-

há hospital público nas cercanias do acidente, o que pode, até comprometer a vida e a saúde do paciente a ser transferido até um hospital do SUS.

A cessão de direito é um ato de liberdade de contratação que não pode, nem deve, ser eliminado por lei manifestamente inconstitucional. Prejudica todos os que necessitam de atendimento médico com manifesto intuito de beneficiar as companhias seguradoras. Prejudica a rede hospitalar. Atesta, de forma veemente, a incapacidade do poder público de fiscalizar eventuais fraudes, argumento que, apresentado na exposição de motivos, tornou melancólica, a inequívoca demonstração de incompetência governamental.

Como não conseguem fiscalizar – a ser verdade o argumento que não está comprovado – eliminam o direito do acidentado, principalmente, se forem pobres, anulando o direito de livre contratação, dilacerando o princípio da “autonomia da vontade”, manifestamente fulminado pela inconstitucional lei e, ainda, violentando muitas das vezes, o direito à saúde e à integridade física e moral, conseqüências do princípio da dignidade humana.³⁴

No bojo do princípio do planejamento econômico, não obrigatório para o setor privado, está o alicerce do princípio da autonomia de vontade, um dos mais permanentes e duradouros princípios de direito civil, que remonta ao direito romano e que no dispositivo mencionado fica completamente estraça-

ciamento junto ao DPVAT, o IML (órgão estadual) gradua a lesão do cidadão e não precisa pagar para ninguém o DAMSP.” (Audiência Pública no Senado Federal, 17/09/2009).

34. O princípio da autonomia da vontade, que está na essência do direito privado de livre contratação (“pacta sunt servanda”) só deve ser afastado pela teoria da imprevisão (cláusula “rebus sic stantibus”), à evidência, inaplicável na espécie.

lhado, objetivando – repito – prejudicar hospitais e pacientes em benefício de companhias seguradoras, em ação social às avessas, em que os mais ricos beneficiam-se, por serem os mais poderosos, e os mais prejudicados são os menos afortunados e as instituições hospitalares sem fins lucrativos.

A meu ver, esta é outra evidente inconstitucionalidade do dispositivo mencionado, por ferir princípio de liberdade de contratação e ferir a disponibilidade de direitos individuais, que não se encontram entre aqueles que a Constituição define como indisponíveis (direito à vida por exemplo).

Passo agora a responder às questões formuladas:

1) À nitidez, as políticas econômicas a que se refere o artigo 196 da C.F. englobam a promoção e a facilitação de busca dos meios de sustentabilidade dos hospitais parceiros do SUS.

Mais do que isto, tendo em vista, como mostrei no curso deste parecer, que os direitos assegurados pelo artigo 196 da C.F. não podem ser reduzidos mesmo em relação à rede prestadora de serviços hospitalares de trauma ou quaisquer outros, assim como o direito dos pacientes a terem acesso universal e igualitário à rede hospitalar, o artigo 31 da Lei 11.945/09 nitidamente reduziu tais direitos sendo, pois, manifestamente inconstitucional.³⁵ A meu ver, nem mesmo emenda constitucional po-

35. Na 1ª edição da Constituição de 1988 veiculada pelo Senado Federal constava introdução de Ulisses Guimarães, presidente da Constituinte, onde se lê: “**A CONSTITUIÇÃO CORAGEM** - O HOMEM É O PROBLEMA DA SOCIEDADE BRASILEIRA: SEM SALÁRIO, ANALFABETO, SEM SAÚDE, SEM CASA, PORTANTO, SEM CIDADANIA.

A CONSTITUIÇÃO LUTA CONTRA OS BOLSÕES DE MISÉRIA QUE ENVERGONHAM O PAÍS.

DIFERENTEMENTE DAS SETE CONSTITUIÇÕES ANTERIORES, COMEÇA COM O HOMEM.

GRAFICAMENTE TESTEMUNHA A PRIMAZIA DO HOMEM, QUE FOI ESCRITA PARA O HOMEM, QUE O HOMEM É SEU FIM E SUA ESPERANÇA. É A CONSTITUIÇÃO CIDADÃ.

deria fazê-lo, pois os direitos sociais incluem-se entre os direitos que “lato sensu” podem ser considerados como individuais, na titulação que engloba todo o Título II da Lei Suprema.

O dispositivo fere, por outro lado, não só o princípio da igualdade ao acesso universal, como impõe planejamento econômico à rede hospitalar não permitido pela Constituição. Por fim, obriga os hospitais a trabalharem com retribuição por seus serviços em valores nitidamente inferiores ao de suas necessidades, não podendo recuperar-se, em nível de viabilização, com os 30% de redução, em sua atuação, por tarifas comprimidas impostas pelo SUS. Tais políticas econômicas, por outro lado, beneficiam as seguradoras em detrimento da rede hospitalar e de seus pacientes de trauma, retirando dos pobres a liberdade de escolha do hospital que melhor lhes atenda, sobre obrigá-los ao desembolso de valores, que não teriam necessidade de fazê-lo se cedessem seus direitos relativos ao seguro DPVAT.³⁶

CIDADÃO É O QUE GANHA, COME, SABE, MORA, PODE SE CURAR.

A CONSTITUIÇÃO NASCE DO PARTO DE PROFUNDA CRISE QUE ABALA AS INSTITUIÇÕES E CONVULSIONA A SOCIEDADE.

POR ISSO MOBILIZA, ENTRE OUTRAS, NOVAS FORÇAS PARA O EXERCÍCIO DO GOVERNO E A ADMINISTRAÇÃO DOS IMPASSES. O GOVERNO SERÁ PRATICADO PELO EXECUTIVO E O LEGISLATIVO.

EIS A INOVAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO DE 1988: DIVIDIR COMPETÊNCIAS PARA VENCER DIFICULDADES, CONTRA A INGOVERNABILIDADE CONCENTRADA EM UM, POSSIBILITA A GOVERNABILIDADE DE MUITOS.

É A CONSTITUIÇÃO CORAGEM.

ANDOU, IMAGINOU, INOVOU, OUSOU, OUVIU, VIU, DESTROÇOU TABUS, TOMOU PARTIDO DOS QUE SÓ SE SALVAM PELA LEI.

A CONSTITUIÇÃO DURARÁ COM A DEMOCRACIA E SÓ COM A DEMOCRACIA SOBREVIVEM PARA O POVO A DIGNIDADE, A LIBERDADE E A JUSTIÇA.

BRASÍLIA, 5 DE OUTUBRO DE 1988 - CONSTITUINTE. ULISSÉS GUIMARÃES (PRESIDENTE)”, percebendo-se como o § 2º do artigo 31 está na contramão dos ideais da Constituição de 1987/88.

36. Alexandre de Moraes ensina: “No Preâmbulo da Constituição Federal destaca-se a necessidade de o Estado democrático assegurar o bem-estar da Sociedade.

O artigo 196 da C.F , que objetiva como disse no início, beneficiar os que vivem no país com uma política que impõe ao Poder Público a prevalência da saúde, é amesquinhado com o dispositivo de lei ordinária aqui analisado (artigo 31 § 2º da Lei nº 11.945/09), tendo seu espectro de atuação nitidamente amputado, em detrimento da rede hospitalar e dos pacientes e em benefício das companhias seguradoras. É uma política nitidamente anti-social e que não pode ser vista como benéfica a qualquer interesse a receber o adjetivo “público”.³⁷

A resposta, portanto, ao primeiro quesito, é afirmativa.

2) A cessão de direitos está na essência do mais relevante princípio do direito privado que é o da autonomia da vontade.

Logicamente, dentro do bem-estar, destacado como uma das finalidades do Estado, encontra-se a Saúde Pública.

Além disso, o direito à vida e à saúde, entre outros, aparecem como consequência imediata da consagração da dignidade da pessoa humana como fundamento da República Federativa do Brasil. Esse fundamento afasta a idéia de predomínio das concepções transpessoalistas de Estado e Nação, em detrimento da liberdade individual.” (*Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*, ed. Atlas Jurídico. São Paulo: 2007, p. 2084/2085).

37. É ainda Alexandre de Moraes que cita José Afonso da Silva e Sebastião Tojal: “Como destaca José Afonso da Silva: ‘A saúde é concebida como direito de todos e dever do Estado, que a deve garantir mediante políticas sociais e econômicas que visem a redução do risco de doença e de outros agravos. O direito à saúde rege-se pelos princípios da universalidade e da igualdade de acesso às ações e serviços que a promovem, protegem e recuperam. As ações e serviços de saúde são de relevância pública, por isso ficam inteiramente sujeitos à regulamentação, fiscalização e controle do Poder Público, nos termos da lei, a quem cabe executá-los diretamente ou por terceiros, pessoas físicas ou jurídicas de direito privado. Se a Constituição atribui ao Poder Público o controle das ações e serviços de saúde, significa que sobre tais ações e serviços tem ele integral poder de dominação, que é o sentido do termo controle, mormente quando aparece ao lado da palavra fiscalização.’

Nesse mesmo sentido, proclama Sebastião Tojal a finalidade pública das normas que devem reger a saúde pública, afirmando que “qualquer iniciativa que contrarie tais formulações há de ser repelida veementemente, até porque fere ela, no limite, um direito fundamental da pessoa humana”.

Não foi outra a conclusão da Organização Pan-americana da Saúde e do Escritório Regional da Organização Mundial da Saúde, ao afirmar que “o conceito de ações e serviços de relevância pública, adotado pelo artigo 197 do atual texto constitucional, norma preceptiva, deve ser entendido desde a verificação de que a Constituição de 1988 adotou como um dos fundamentos da República a dignidade da pessoa humana”. (Idem p. 2085).

Pelo princípio da liberdade de livre contratação pode todo o cidadão detentor de direitos individuais disponíveis deles dispor como desejar, não podendo, a lei, retirar-lhes essa disposição, principalmente quando com nítido intuito de beneficiar companhias seguradoras. De lembrar-se, por outro lado, que o direito de livre disposição de seus créditos relativos ao reembolso do seguro DPVAT está atrelado àquele da livre escolha do tratamento que o acidentado, assegurado pelo seguro obrigatório da rede hospitalar desejar e da qualidade do tratamento que pretender. Nesta hipótese pode pagar primeiro, se tiver recursos, e ser reembolsado depois. É de se lembrar que o seguro obrigatório não está vinculado ao SUS. Só os pobres estão privados da livre escolha pela nova lei, sendo obrigados a receber o tratamento do SUS, por não poderem pagar, por antecipação, e receber depois o custo do tratamento. Elimina-se, por outro lado, a possibilidade da rede hospitalar conveniada com o SUS compensar as comprimidas tarifas impostas a seus serviços que deveriam ser pagos, de rigor, pelas seguradoras e não pelo SUS.³⁸

A disponibilidade de ceder legítimos direitos que possuem, por regime jurídico do sistema de seguros e não de saúde do SUS, permitiria aos acidentados o não desembolso de quaisquer somas, ao ceder tais direitos aos hospitais. Pelo sistema

38. André Ramos Tavares ensina: “Da mesma forma, e pelos mesmos motivos, o mesmo que se disse a respeito do tempo pode ser dito da própria condição de ser pessoa humana. Também aqui se aplica o que é dito quanto ao tempo, pois não há nada, no Direito, que não diga respeito ao ser humano. Assim, a lei sempre, e absolutamente sempre, tem em vista o ser humano. Muito bem apreendeu essa peculiar posição SAMPAIO DÓRIA, ao anotar que “A Constituição veda à lei estabelecer desigualdades entre os homens, por serem homens” (*Curso de Direito Constitucional*, 7ª. ed. Editora Saraiva, São Paulo, 2009, p. 574). Não pode haver desigualdade entre os homens, parafraseando, por serem pobres.”

anterior, recepcionado pela C.F de 88, as pessoas menos favorecidas poderiam ter um tratamento adequado e de sua livre escolha SEM NECESSIDADE DE DESEMBOLSO PRÉVIO PARA REEMBOLSO POSTERIOR. Na redução de seus direitos, provocada pela lei atual, estão obrigados, ricos e pobres, a submeter-se ao regime SUS, em matéria em que a pobres e ricos é assegurada igualdade de condições pela disciplina legal dos seguros, mas, aos pobres, tira-se o direito de livre escolha em hospitais não conveniados ao SUS, por não terem como antecipar recursos a serem reembolsados posteriormente.³⁹

Resta tismado o princípio da autonomia da vontade, a liberdade de livre contratação, a disposição de direitos individuais não indisponíveis, em nítida política “anti-social” com intuito de beneficiar seguradoras, à luz do argumento, que, se, efetivamente, ocorrer – que comprovado não está – de que eventuais fraudes, em face da incompetência e a ineficácia do Poder Público como agente fiscalizador do segmento, existiam no sistema anterior.

Para além da manifesta inconstitucionalidade, o dispositivo que tornar indisponíveis direitos disponíveis é “antissocial”, pois afeta a qualidade da rede hospitalar e prejudica, nitidamente, o mais pobre no exercício do direito de livre escolha do tratamento que desejar, se tiver a infelicidade de ser acidentado.

Por fim, amalgama duas disciplinas legais próprias e não regimes que se confundem, embora nem sejam regimes assemelhados, em detrimento da qualidade dos serviços hospitalares e de direito de livre escolha dos serviços. Realço que os

39. Anatole France dizia que “o princípio da igualdade sem temperos permitia a ricos e pobres viverem, se desejassem, embaixo das pontes”.

mais pobres, que não têm como adiantar o pagamento para serem reembolsados ‘a posteriori’ e que estão proibidos de ceder os seus direitos relativos ao reembolso, é-lhes negada a escolha do tratamento que desejarem, impondo-lhes o sistema SUS em franco ferimento ao princípio da igualdade com outros, que por circunstâncias externas à pessoa, podem exercer a escolha. E a rede hospitalar é prejudicada, sendo remunerada abaixo do custo de seus serviços, em benefício das empresas seguradoras em prejuízo de toda a sociedade, condenada a se contentar com o nível dos serviços disponibilizados pelo SUS.⁴⁰

3) A resposta aqui também é não. Os interesses negociais das companhias de seguro não podem se opor ao § 1º do artigo 199 da C.F que, para atendimento dos que residem no país, acresce a participação do segmento privado. No caso das Santas Casas de Misericórdia, a maioria delas vinda do tempo do Brasil Colônia, a parte compensatória de sua receita deprimida pelo SUS é obtida, nos departamentos de trauma, com o recebimento de tarifas reais pelos serviços prestados. Lembre-se que meu escritório patrocina a ADI 2.028-5-DF/99 contra a sanha arrecadatória do governo federal, tendo obtido a declaração cautelar de inconsti-

40. José Cretella Jr. ensina: “Embora, por um lado, todos os indivíduos se encontrem des-nivelados, quando comparados com a Administração, cercada de uma série de privilégios e prerrogativas, que a favorecem de maneira especial nas relações jurídico-administrativas, por outro lado o cidadão se acha em absoluto pé de igualdade diante de outros cidadãos, quando exige alguma prestação do Estado.

Preenchendo a série de requisitos prescritos, o cidadão investe-se no direito subjetivo público de exigir, tanto quanto qualquer outro cidadão, o que as leis e os regulamentos oferecem ao público administrado, segundo o que preceitua o princípio ou a regra da igualdade, de geral aplicação no âmbito dos serviços públicos.

Trata-se da aplicação, no setor do serviço público, dos princípios gerais estabelecidos, na França, pela Declaração dos direitos do homem e do cidadão, promulgada pela Assembléia Nacional, em 3 de setembro de 1791”. (*Comentários à Constituição 1988*, vol. I, Forense Universitária. Rio de Janeiro: 1ª. ed., 1989, p. 184).

tucionalidade do dispositivo que pretendia exigir de entidades imunes as contribuições sociais vedadas pelo § 7º do artigo 195 (Lei nº 9.732/98 alteração do artigo 55 da Lei n. 8.212/91), desde que não atendidos requisitos inaugurados por lei ordinária. Reitero que, a meu ver, é absolutamente inadmissível que uma política social às avessas seja praticada para beneficiar as poderosas empresas de seguro em detrimento de instituições que servem à sociedade, grande parte delas do tempo do Brasil Colônia e de todos os pacientes, prejudicando uns e outros, com farta gama de inconstitucionalidades.

Espero que, levada a questão ao Poder Judiciário, sejam “deletados” os parágrafos 2º e 3º do artigo 31 da Lei n. 11.945/09 do ordenamento jurídico nacional. Tão deletérios dispositivos não honram um governo que se diz – e tem demonstrado sua preocupação nesse campo – o mais social de todos os governos brasileiros. Se não revogar o dispositivo por medida provisória, o discurso do governo não se compatibilizará com a realidade que os inconstitucionais dispositivos apresentaram.⁴¹

A resposta é, à evidência, NÃO. Não pode se opor.

S.M.J.

São Paulo, 22 de outubro de 2009.

41. Por esta razão é que, como realçado pelo Sr. Dyogo Henrique de Oliveira, na Audiência Pública referida: “Esse número de atendimentos é amplamente inferior ao número de acidentes. Há um índice de cobertura baixo, as pessoas sofrem o acidente e não recorrem ao seguro” (Audiência Pública no Senado Federal, 17/09/2009).

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

ICMS. PRORROGAÇÃO DA COBRANÇA. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. INAPLICABILIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 584.100

ORIGEM: AC - 4492115600 - TRIBUNAL DE JUSTICA
ESTADUAL

PROCED.: SÃO PAULO

RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE

RECTE.(S): ESTADO DE SAO PAULO

ADV.(A/S): PGE-SP - MARCOS RIBEIRO DE BARROS

RECDO.(A/S): MARISA LOJAS VAREJISTAS LTDA

ADV.(A/S): RODRIGO HELFSTEIN E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal, por votação majoritária, conheceu do recurso extraordinário e deu-lhe provimento, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Senhores Ministros Carlos Britto, Marco Aurélio e Presidente, que lhe negavam provimento. Falou pelo recorrente o Dr. Marcos Ribeiro de Barros, Procurador do Estado. Ausentes, em representação do Tribunal no exterior, os Senhores Ministros Gilmar Mendes (Presidente) e Cezar Peluso (Vice-Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Celso de Mello (art. 37, I, RI). Plenário, 25.11.2009.

TRIBUTARIO. ICMS. MAJORACAO DE ALIQUOTA. PRORROGACAO. INAPLICABILIDADE DO PRAZO NONAGESIMAL (ARTIGO 150, III, C, DA CONSTITUICAO FEDERAL). RECURSO EXTRAORDINARIO CONHECIDO E PROVIDO.

1. A Lei paulista 11.813/04 apenas prorrogou a cobrança do ICMS com a alíquota majorada de 17 para 18%, criada pela Lei paulista 11.601/2003.

2. O prazo nonagesimal previsto no art. 150, III, c, da Constituição Federal somente deve ser utilizado nos casos de criação ou maio-

ração de tributos, não na hipótese de simples prorrogação de alíquota já aplicada anteriormente.

3. Recurso extraordinário conhecido e provido para possibilitar a prorrogação da cobrança do ICMS com a alíquota majorada.

25/11/2009

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 584.100 SÃO PAULO

RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE

RECTE.(S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADV. (A/S): PGE-SP – MARCOS RIBEIRO DE BARROS

RECDO. (A/S): MARISA LOJAS VAREJISTAS LTDA

ADV.(A/S): RODRIGO HELFSTEIN E OUTRO (A/S)

RELATÓRIO

A Senhora Ministra Ellen Gracie: 1. Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal contra acórdão que decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança do ICMS com a alíquota majorada de 17 para 18%, prorrogada pela Lei paulista 11.813/04.

O Estado de São Paulo alega que, ao contrário do entendimento firmado pelo Tribunal de origem, o art. 150, III, c, da Constituição Federal não seria aplicável ao caso, pois teria ocorrido simples prorrogação da alíquota de 18%.

O recorrente requer que seja reconhecida a constitucionalidade da cobrança do ICMS na forma prevista na Lei 11.813/04, no período de 1º.01.2005 até 17.03.2005.

2. Após o reconhecimento por esta Corte da existência da repercussão geral da matéria tratada neste recurso extraordinário, os autos

foram encaminhados à Procuradoria – Geral da República, que se manifestou pelo provimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

A Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora): 1. O presente recurso trata da aplicação do Princípio da Anterioridade, previsto no art. 150, III, c, da Constituição Federal, no que se refere à prorrogação de alíquota majorada de ICMS.

O art. 1º da Lei 11.601, de 19 de dezembro de 2003, do Estado de São Paulo, aumentou a alíquota do ICMS nos seguintes termos:

“Até 31 de dezembro de 2004, a alíquota de 17% (dezessete por cento), prevista no inciso I do artigo 34 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, fica elevada em 1 (um) ponto percentual, passando para 18% (dezoito por cento).”

Em dezembro de 2004, foi editada a Lei 11.813, do mesmo Estado, cujo art. 1º determinou a prorrogação do citado aumento até 31.12.2005, verbis:

“Fica prorrogado até 31 de dezembro de 2005 o disposto na Lei nº 11.601, de 19 de dezembro de 2003, que estabelece que a alíquota de 17% (dezessete por cento) prevista no inciso I do artigo 34 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, fica elevada em 1 (um) ponto percentual, passando para 18% (dezoito por cento).”

Verifico que o acórdão recorrido, ao aplicar o prazo previsto no art. 150, III, c, da Constituição Federal divergiu da jurisprudência firmada por esta Corte, segundo a qual o prazo nonagesimal somente deve ser aplicado nas hipóteses de criação ou majoração do tributo. Cito o julgamento da ADI 2.673, por mim relatada, DJ 06.12.2002, no qual este Plenário decidiu pela constitucionalidade da prorrogação da CPMF, não tendo sido verificada qualquer lesão ao art. 195, 6º, da Carta Magna.

Nessa oportunidade, consignei em meu voto:

“A Emenda Constitucional nº 37, no entanto, não trouxe nenhuma ofensa ao princípio da anterioridade nonagesimal. Se a prorrogação da vigência da CPMF se afeiçãoasse à hipótese normativa descrita no 6º do art. 195 da Constituição, a obediência à noventaena seria incontroversa, já que este preceptivo, como já disse, se mantém incólume no texto constitucional, apto a gerar efeitos sobre as hipóteses nele previstas, não sendo necessária previsão expressa de sua aplicação no corpo da emenda. A prorrogação em questão, porém, pela sua natureza, não se subsume a nenhuma das duas hipóteses em que se tem como obrigatória a observância do prazo nonagesimal: instituição ou majoração da contribuição social.”

Observo que o art. 195, 6º, da Constituição Federal, aplicável às contribuições sociais, possui a mesma determinação criada pela EC 42, de 31.12.2003, para os tributos em geral. Desse modo, entendo possível estabelecer idêntico raciocínio, no sentido de que o art. 150, III, c, da Carta Magna somente é aplicável nos casos de criação ou majoração de tributos, não nos casos de simples prorrogação de alíquotas já aplicadas anteriormente.

2. Assim, **conheço e dou provimento** ao recurso extraordinário do Estado de São Paulo, para possibilitar a continuidade da aplicação da alíquota majorada a partir de 1º. 01.2005, nos termos do que determina a Lei estadual paulista 11.813, de 2004.

VOTO

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO – Senhor Presidente, eu vou pedir vênua à eminente Relatora e aos eminentes Ministros que a acompanharam e voto pelo desprovimento do RE, mantendo o acórdão recorrido pelos próprios fundamentos.

É que no fundo eu estou perfilhando o entendimento já revelado quando da discussão do RE n° 566.032, em que fiquei vencido com esse ponto de vista, na honrosa companhia do Ministro Marco Aurélio e do Ministro Celso de Mello, entendendo que o princípio da anterioridade nonagesimal ou a noventa há de ser respeitado mesmo quando se dá uma prorrogação do tributo, uma prorrogação majorada do tributo, quanto mais que isso se deu no apagar das luzes do ano fiscal, do ano financeiro, ou seja, a prorrogação, em causa, majorando a alíquota em 1%, causou surpresa ao contribuinte. A meu sentir, abateu quebrantou o princípio da segurança jurídica e, por conseqüência, violou o artigo 150 da Constituição, inciso III, letra c. Este inciso consubstancia uma exceção constitucional, a garantia da anterioridade **in** ano, não é? E, por isso, não há de ser interpretado ainda de forma a prejudicar o contribuinte.

Data vênia, portanto de entendimento contrário, eu dou pelo desprovimento do RE, mantendo o acórdão recorrido, pelos seus próprios fundamentos.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, a segurança jurídica é princípio básico que nos vem da Constituição Federal de forma explícita, já que referida nos artigos 5° e 6°, a implicar, de início, a irretroatividade da lei, primeira condição, e que pode também se mostrar presente consideradas outras regras especiais.

No tocante aos tributos, tem-se, por exemplo, a regra da anterioridade. No caso, vi que a lei foi editada em 31 de dezembro de 2005, dia que, sabemos, não há expediente normal nas repartições públicas. Não sei se essa data recaiu em sábado, porque já tivemos, inclusive, situação concreta em que se fez até mesmo circular o Diário Oficial, extravagantemente, nesse dia para se observar, numa ficção, o princípio da anterioridade.

O que houve na espécie e não desconheço o artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal, que alude, explicitamente. À instituição e aumento de tributo. Antes de 31 de dezembro 2005,

existia diploma legal editado para vigor por prazo certo. Ora, se esse diploma legal foi elaborado para vigorar por tempo determinado, evidentemente os contribuintes estavam convictos que, ao término, não se teria o acréscimo alusivo ao tributo. Por isso é que não é dado falar em prorrogação. O que ocorreu na espécie, atraindo incidência do preceito tal como se contém - e tendo a interpretá-lo de forma teleológica, perquirindo, no caso, o objetivo da norma, que é o de evitar solavancos, surpresas na vida gregária -, foi verdadeira criação, a instituição do tributo, e não a simples prorrogação.

Não participei, Presidente, do julgamento que desaguou no acórdão alusivo à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.666/DF, quando assentada a constitucionalidade da Emenda à Carta Federal nº 37, que resultou na prorrogação do tributo que nasceu masculino e, depois, se tornou feminino, ou seja, a contribuição provisória – e esse “p”, a certa altura, teve o significado de permanente – relativa às movimentações financeiras. Participei, como já mencionou o Ministro Carlos Ayres Britto, do julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.032/RS, e manifestei-me, no questionamento quanto à prorrogação, já presente a Emenda nº 42/2003, no sentido da inconstitucionalidade.

Não posso, Presidente, assentar que certa anterioridade, revelada pela edição da instituição do tributo em um ano fiscal para vigorar no subsequente, prevalece na espécie, mas a específica, quanto aos tributos e quanto ao tributo que está sendo discutido, ou seja, a nonagesimal, possibilidade de exigir-se o tributo apenas noventa dias após a edição da lei, não é respeitada sob o pretexto – e o jogo sutil de palavras não me impressiona – de que teria ocorrido simples prorrogação, quando, na verdade, o que houve não foi criação, reeditando, é certo, regra cujo termo final foi previsto. Houve a edição de um diploma – repito – para vigorar por tempo determinado, sabendo os contribuintes que, ao término desse período, não estariam compelidos a satisfazer o tributo da forma prevista. Criação – instituição portanto – do mesmo tributo, sem se ter presente a anterioridade nonagesimal da alínea “c” do inciso

III do artigo 150, surpreendeu o contribuinte, a mais não poder, porque isso ocorreu ao apagar das luzes do ano de 2005.

Presidente, a situação, a meu ver, é mais favorável do que a anterior. Pelo menos, imagino que, no caso da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, não se atuou em cima do laço, ou seja, não se atuou normativamente no último dia da vigência do tributo. Aqui isso ocorreu.

Por isso, peço vênia à Relatora para reiterar o entendimento sufragado quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.032/RS e desprover o recurso interposto pelo Estado de São Paulo.

PLENÁRIO **EXTRATO DE ATA**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 584.100

PROCED.: SÃO PAULO

RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE

RECTE. (S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADV. (A/S): PGE-SP – MARCOS RIBEIRO DE BARROS

RECD. (A/S): MARISO LOJAS VAREJISTAS LTDA

ADV. (A/S): RODRIGO HELFSEIN E OUTRO (A/S)

Decisão: O Tribunal, por votação majoritária, **conheceu** do recurso extraordinário e **deu-lhe** provimento, **nos termos** do voto da Relatora, **vencidos** os Senhores Ministros Carlos Britto, Marco Aurélio e Presidente, que lhe negavam provimento. Falou pelo recorrente o Dr. Marcos Ribeiro de Barros, Procurador do Estado. Ausentes, em representação do Tribunal no exterior, os Senhores Ministros Gilmar Mendes (Presidente) e Cezar Peluso (Vice – Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Celso de Mello (art. 37, I, RI). **Plenário**, 25.11.2009.

Presidência do Senhor Ministro Celso de Mello (art. 37, I, RI).
Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Ellen Gracie,

JURISPRUDÊNCIA

Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Dias Toffoli.

Vice – Procuradora – Geral da República: Dra. Deborah Macedo Duprat de Brito Pereira.

Luiz Tomimatsu

Secretário

(Ementa publicada no DJe de 05/02/2010, p. 96).

ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO JURÍDICO OU ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO FINAL DA OPERAÇÃO (ESTABELECIMENTO ONDE HAVERÁ A ENTRADA DO BEM).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 405.457

ORIGEM: AC - 1317245300 - TRIBUNAL DE JUSTICA ESTADUAL

PROCED.: SAO PAULO

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S): LA VIOLETERA INDUSTRIA E COMERCIO DE GENEROS ALIMENTICIOS LTDA

ADV.(A/S): LIGIA APARECIDA GODOI FORTES

RECD.(A/S): ESTADO DE SAO PAULO

ADV.(A/S): PGE-SP LUCIA DE ALMEIDA LEITE

Decisão: A Turma, a unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e lhe deu provimento, nos termos do voto do Relator. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Eros Grau. 2a Turma, 04.12.2009.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO JURÍDICO OU ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO FINAL DA OPERAÇÃO (ESTABELECIMENTO ONDE HAVERÁ A ENTRADA DO BEM). ART. 155, § 2º, IX, A, DA CONSTITUIÇÃO.

Nas operações das quais resultem a importação de bem do exterior, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e devido ao estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico do bem, pouco importando se o desembaraço ocorreu por meio de ente federativo diverso.

Recurso extraordinário conhecido e provido.

04/12/2009

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 405.457 SÃO PAULO

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S): LA VIOLETERA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA

ADV. (A/S): LÍGIA APARECIDA GODOI FORTES

RECD. (A/S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADV. (A/S): PGE-SP LÚCIA DE ALMEIDA LEITE

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – (Relator):

Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a e c da Constituição) interposto por La Violetera Indústria e Comércio de Gêneros Alimentícios Ltda. de acórdão proferido pela 7ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. O acórdão recorrido foi assim ementado:

“ICMS – Importação – Convênio ICMS 66/88. art. 2º, I e 27, ‘d’ – LE nº 6.374/89, art. 2º, V e 23, I, ‘d’ – Mercadoria importada pelo estabelecimento situado em Curitiba – PR, desembarcada em Santos – SP e entregue diretamente a outro estabelecimento do importador situado em São Paulo – SP’- Hipótese em que a mercadoria circulou tão somente no Estado de São Paulo, apesar de sua entrada ficta no estabelecimento paranaense e da transferência ficta deste para a filial de São Paulo – Imposto recolhido no Paraná, onde situado o importador – Análise da expressão ‘estabelecimento destinatário’ – Sentença que julgou improcedente os embargos, validando autuação fiscal pelo não recolhimento do tributo neste Estado –

1. ICMS NA IMPORTAÇÃO – O ICMS incide sobre a entrada da mercadoria importada do exterior, pago por ocasião do desembaraço aduaneiro (LE nº 6.374/89, art. 2º, V) e cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço (CF, art. 155, 2º, IX, ‘a’). O ‘local da operação, para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é o do estabelecimento destinatário, em caso de mercadoria importada do exterior (Convênio ICMS 66/88, art. 27, I, ‘d’ e LE nº 6.474/89, art. 23, I, ‘d’). -

2. ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO – O convênio ICMS nº 3/94, de caráter interpretativo, esclarece que na operação de importação de mercadoria ou bem, quando destinada a unidade federada diversa do domicílio do importador, o ICMS caberá ao Estado da destinação física do produto. Atribui-se, assim, relevo à circulação física do produto para definição do Estado credor do tributo.

3. ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO – Há que distinguir duas situações: (i) o importador transfere a mercadoria para outra pessoa física ou jurídica, a quem a mesma é entregue diretamente. Nesse caso admite-se a duplicidade de operações e a circulação ficta da mercadoria (a operação de aquisição/ entrada no estabelecimento importador e a operação de saída para o adquirente), havendo decisões conflitantes sobre caber o imposto pago no desembaraço ao Estado onde situado o estabelecimento importador ou ao Estado onde

situado o estabelecimento destinatário; e (ii) o importador transfere a mercadoria para outro estabelecimento seu, onde é entregue diretamente; o imposto devido pela entrada da mercadoria importada cabe ao Estado do estabelecimento destinatário, onde a mesma deu entrada fisicamente. No caso dos autos, tendo a mercadoria sido desembarcada em Santos – SP e entregue diretamente em estabelecimento do importador em São Paulo – SP, ao Estado de São Paulo, onde se situa o ‘estabelecimento destinatário’, deve ser pago o imposto. –

Sentença de improcedência. Recurso voluntário improvido.”

O recorrente sustenta que o acórdão recorrido violou os arts. 12, IX, da Lei Complementar 87/1996 e 155, 2º, IX, a da Constituição, ao considerar válida a pretensão do estado – recorrido de ser sujeito ativo do ICMS incidente sobre mercadoria importada por estabelecimento sediado em outro estado da Federação, mas destinado ao estabelecimento da recorrente localizado no território do Estado de São Paulo.

Sustenta-se, ainda, inexistência de lei local que previsse a “entrada no estabelecimento destinatário de mercadoria importada” (fls. 182) como critério material da hipótese de incidência do ICMS.

O Ministério Público Federal, em parecer redigido pelo subprocurador – geral da República, Dr. Francisco Adalberto Nóbrega, manifesta-se pelo não provimento do presente recurso (fls. 199-202). É o relatório.

VOTO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – (Relator):

Conheço do recurso extraordinário interposto pela alínea a do art. 102, III, da Constituição. Não o conheço quanto à interposição pela alínea c do mesmo artigo, pois a argumentação desenvolvida pelo recorrente quanto ao ponto se volta não à invalidação de lei local por violação da Constituição, mas ao reconhecimento de que a lei local não deveria incidir sobre o fato em exame, por não prevê-lo expressamente. Trata-se, portanto, de questão ligada ao contencioso infraconstitucional.

Também não conheço do recurso extraordinário quanto à alegada ausência de norma que previsse como critério temporal do ICMS a entrada de bem no estabelecimento do destinatário final da mercadoria, ao invés do importador. Como se lê à fls. 169, o acórdão recorrido examinou expressamente a Lei estadual 6.374/1989, arts. 1º, par. único, 2º, incisos V e VI e 23, I, d, e par. único, para concluir que “o tributo vem previsto” em tais dispositivos. Para reformar o acórdão quanto ao ponto, seria necessário reinterpretar legislação local, procedimento não- admitido no âmbito do recurso extraordinário.

Passo ao exame do mérito do recurso, no que se refere à violação do art. 155, 2º, IX, a, da Constituição.

O art. 155, 2º, IX, a, da Constituição tem a seguinte redação (texto nos termos da EC 03/1993 e 33/2001):

“Art. 155. [...]

[...]

2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte:

[...]

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim sobre o serviço prestado no exterior, **cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;**

[...] “ (Grifei).

A parte final do artigo transcrito estabelece a competência para arrecadação do ICMS incidente sobre operações de importação com base no princípio da territorialidade, cabendo interpretar a expressão destinatário da mercadoria, bem ou serviços. Como a hipótese de incidência do ICMS, nessa modalidade, é a operação de circulação de bem amparada por importação, o destinatário a que alude o art. 155, 2º, IX, a da Constituição é o **jurídico**, isto é, o destinatário legal

da operação da qual resulta a transferência de propriedade do bem, o importador – adquirente. A noção se contrapõe à idéia do destinatário da **mera remessa física do bem**.

A discussão se torna sensível se examinada à luz do pacto federativo e dos conflitos entre entes federados, oportunamente chamados tanto pela literatura jurídica quanto pela leiga como **guerra fiscal**. Nesta guerra, as armas dos entes federados compreendem a concessão de incentivos e benefícios fiscais destinados a atrair empresas ao território do ente federado que os concedem. Muitas vezes, a concessão dos benefícios não encontra amparo constitucional ou legal, como nas hipóteses em que ausente a concordância dos entes tributantes em matéria de ICMS (art. 155, 2º, XII, g da Constituição).

A distinção entre os destinatários jurídico, físico e aparente da operação é relevante como medida de salvaguarda do pacto federativo, especialmente em razão do quadro de agressiva concessão de benefícios fiscais – muitas vezes de duvidosa validade – que caracteriza a guerra fiscal. O critério constitucional de partilha da competência tributária não tem como objetivo privilegiar os estados federados que, por questões geográficas e logísticas, concentram as zonas alfandegárias primárias (locais onde ocorrem por excelência os desembarços aduaneiros). Tampouco é possível considerar juridicamente válida a estruturação de operações que não se justificam em seu propósito negocial. O critério constitucional para identificação do sujeito ativo do ICMS na importação tem assento na expressão econômica que grava o ato de importação do bem e a função que ele terá para seu destinatário.

No caso em exame, o acórdão recorrido afirma que a mercadoria não circulou pelo Estado do Paraná, posto que ali estivesse o estabelecimento importador, pertencente à mesma pessoa jurídica. Os bens foram desembarçados no Porto de Santos (SP) e encaminhados diretamente para o estabelecimento sediado em São Paulo (Fls. 162). O Tribunal de origem reconheceu, por maioria, que por destinatário da mercadoria dever-se-ia entender aquele que recebesse fisicamente os bens. Esta tese está em franca divergência com a orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal. A recorrente afirma, por seu turno, que “o estabelecimento

importador transferiu parte da mercadoria importada do exterior [...] via Santos, para sua filial em São Paulo, com emissão de Nota Fiscal C-1, com destaque de ICMS, lançado o débito respectivo e correspondente crédito para o estabelecimento destinatário, tudo escriturado no Registro de Entradas de Mercadorias” (Fls. 178 – cf. Fls. 39-42).

Reputo que tanto o desembaraço aduaneiro quanto a ausência de circulação da mercadoria no território do estado onde está localizado o importador são irrelevantes para o desate da questão posta ao crivo da Corte. O que se indaga é quem foi o importador, pessoa efetivamente responsável pelo negócio jurídico que subsidiou a operação que trouxe os produtos ao território nacional. Assim, a entrada física dos bens em estabelecimento da pessoa jurídica ou física não é critério decisivo na identificação do sujeito ativo, ao contrário do que sugerido pelo acórdão recorrido.

As operações de importação foram realizadas pelo estabelecimento da recorrente localizado no Estado do Paraná (Fls. 160). Não há indicação de que este tenha atuado como mero intermediário da operação ou consignatário das mercadorias, critério utilizado pela Primeira Turma desta Corte, por ocasião do julgamento do RE 268.586 (rel. min. Marco Aurélio, DJ de 24.05.2005) para reconhecer que o destinatário da mercadoria **não era a empresa importadora**.

O risco de violação do pacto federativo fica arrefecido diante do afirmado, e não contestado, destaque do imposto devido em razão de operação interestadual.

Ademais não se indicou a existência de política de concessão intensa de benefícios fiscais de duvidosa legalidade que justificassem evasão fiscal ou elisão fiscal tida por ilícito atípico.

Diante do exposto, conheço do recurso extraordinário e lhedo provimento.

É como voto.

SEGUNDA TURMA

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 405.457

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE. (S): LA VIOLETERA INDÚSTRIA E COMÉRCIO
DE GENEROS ALIMENTÍCIOS LTDA

ADV. (A/S): LÍGIA APARECIDA GODOI FORTES

RECDO. (A/S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADV. (A/S): PGE-SP LÚCIA DE ALMEIDA LEITE

Decisão: A Turma, à unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e lhe deu provimento, nos termos do voto do Relator. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Eros Grau. **2ª Turma**, 04.12.2009.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Presentes à sessão os Senhores Ministros Cezar Peluso e Joaquim Barbosa. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Eros Grau.

Subprocurador – Geral da República, Dr. Mário José Gisi.

Carlos Alberto Cantanhede

Coordenador

(Ementa publicada no DJe de 05/02/2010, p. 171).

ICMS. TELEFONIA. FORNECIMENTO DE FICHAS, CARTÕES E ASSEMELHADOS. UTILIZAÇÃO EM “ORELHÕES” PÚBLICOS. ELEMENTO ESPACIAL DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.119.517 - MG (2009/0014022-6)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

JURISPRUDÊNCIA

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO
E OUTRO(S)
RECORRIDO: ESTADO DE MINAS GERAIS
PROCURADOR:GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA
E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. TELEFONIA. FORNECIMENTO DE FICHAS, CARTÕES E ASSEMELHADOS. UTILIZAÇÃO EM “ORELHÕES” PÚBLICOS. ELEMENTO ESPACIAL DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 11, III, “B” DA LC 87/96. FORNECIMENTO A REVENDEDOR TERCEIRIZADO LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO E NÃO A USUÁRIO FINAL. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO ONDE SE LOCALIZA O ESTABELECIMENTO DA CONCESSIONÁRIA.

1. A questão trazida no recurso especial resume-se em definir a que Estado pertence o ICMS-comunicação incidente sobre o fornecimento de fichas ou cartões telefônicos quando o estabelecimento revendedor está situado em Estado diverso daquele onde se localiza a sede da concessionária fornecedora dos cartões.

2. O acórdão recorrido adotou o critério da localização do estabelecimento que vende o cartão a usuário final, pois, segundo entende, é nesse Estado que será efetivamente prestado o serviço. Já a recorrente defende o critério da localização do estabelecimento da concessionária que fornece o cartão telefônico, ainda que para revendedor terceirizado situado em outro Estado.

3. Cabe à lei complementar, nos termos do artigo 155, parágrafo segundo, inciso XII, da CF/88, dentre outras funções, fixar o critério espacial da obrigação tributária decorrente da incidência do ICMS, o que permitirá definir a que unidade federada deverá ser recolhido o imposto (sujeição ativa) e qual estabelecimento da empresa será responsável pelo seu pagamento (sujeição passiva).

4. O art. 11, III, “b” da LC 87/96 previu, para os serviços de comunicação prestados mediante o fornecimento de fichas, cartões ou assemelhados, que o ICMS será devido ao ente federativo onde se encontra o estabelecimento da empresa que forneça tais instrumentos.

5. A escolha desse elemento espacial – sede do estabelecimento da concessionária – tem por fundamento as próprias características da operação. Os cartões ou fichas telefônicas são títulos de legitimação, que conferem ao portador o direito à fruição do serviço telefônico dentro da franquia de minutos contratada, sendo possível utilizá-los em qualquer localidade do país, integral ou fracionadamente, desde que, é claro, esteja o local coberto pela concessionária de telefonia responsável pelo fornecimento.

6. O cartão telefônico poderá ser adquirido em um Estado e utilizado integralmente em outro. É possível, também, que um mesmo cartão seja utilizado em mais de um Estado. Nesses termos, quando do fornecimento dos cartões, fichas ou assemelhados, não é possível saber qual será o efetivo local da prestação do serviço de telecomunicação, razão porque o legislador complementar, ciente dessas dificuldades, fixou como elemento espacial da operação a **sede do estabelecimento da concessionária** que fornece os cartões, fichas ou assemelhados, afastando o critério do **local da efetiva prestação**.

7. Como as fichas e cartões são utilizados em terminais públicos, sendo regra a pulverização de usuários e locais de uso, a LC preferiu escolher um evento preciso ligado exclusivamente ao prestador, e não uma infinidade de pontos esparsos pelo território nacional.

8. Outro elemento desprezado pelo legislador complementar foi o do **domicílio do usuário**, até porque esse critério apresenta-se de pouca ou nenhuma valia, pois o tomador do serviço poderá – e é o que geralmente ocorre – utilizar o serviço distante de seu domicílio.

9. O fato de os cartões telefônicos serem revendidos por terceiros a usuário final não altera o critério espacial escolhido pela LC 87/96, qual seja, o da sede do estabelecimento da concessionária. A razão é muito simples: o contribuinte do ICMS pelo fornecimento de fichas e cartões telefônicos é a própria concessionária, que não tem qualquer controle sobre a venda posteriormente realizada por revendedores, até

porque nada impede que essas empresas, ao invés de negociar diretamente com os usuários, revendam a terceiras empresas situadas em outra unidade da Federação.

10. Não há, portanto, qualquer critério seguro que permita à concessionária fixar com precisão o local onde será revendido o cartão telefônico a usuário final. Como o fato gerador ocorre no momento do fornecimento da ficha, cartão ou assemblado, nos termos do art. 12, § 1º, da LC 87/96, e como nesse momento ainda não houve a revenda, estaria a concessionária impossibilitada de fazer o recolhimento do ICMS incidente sobre a operação, justamente por não ser possível definir o local da revenda e, conseqüentemente, o Estado titular da imposição tributária.

11. O Convênio ICMS 126/98 explicitou a regra do art. 11, III, “b”, da LC 87/96 para deixar claro que o imposto incide por ocasião do fornecimento da ficha, cartão ou assemblado, ainda que a venda seja para terceiro intermediário e não para o usuário final.

12. Já o Convênio ICMS 55/05 adotou regra expressa determinado que o pagamento do imposto deve ser feito ao Estado onde se localiza a concessionária de telefonia que fornece o cartão telefônico, ainda que o fornecimento seja para terceiros intermediários situados em unidade federativa diversa.

13. Mesmo que a concessionária não entregue o cartão telefônico diretamente ao usuário, mas a revendedor terceirizado localizado em unidade federada diversa, o que é muito comum para facilitar e otimizar a distribuição, ainda assim, deverá o imposto ser recolhido ao Estado onde tem sede a empresa de telefonia.

14. A única exceção a essa regra ocorreria na hipótese em que a empresa de telefonia distribui as fichas e cartões, não por revendedores terceirizados, mas por meio de filiais localizadas em outros Estados. Somente nesse caso, a concessionária, para efeito de definição do ente tribuante a quem se deve recolher o imposto, será a filial, e não a matriz.

15. Como a hipótese é de venda por distribuidores independentes situados em outros Estados, não se aplica a exceção, mas a regra geral, devendo o imposto ser recolhido integralmente no Estado onde situada a concessionária que emite e fornece as fichas e cartões telefônicos.

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, por unanimidade, dar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou oralmente a Dra. Misabel De Abreu Machado Derzi, pela parte RECORRENTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A e Dra. Fabíola Pinheiro Peres, pela parte RECORRIDA: ESTADO DE MINAS GERAIS

Brasília, 09 de fevereiro de 2010 (data do julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.119.517 - MG (2009/0014022-6)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA
RECORRENTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A
ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO
E OUTRO(S)
RECORRIDO: ESTADO DE MINAS GERAIS
PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA
E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator):
Cuida-se de recurso especial fundado nas alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 105 da CF/88 e interposto contra acórdão da 4ª Câmara

Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que negou provimento ao apelo da TELEMAR NORTE LESTE S/A, ora recorrente, por entender que o ICMS - modalidade comunicação, quando prestado por meio de fichas, cartões ou assemelhados, é devido ao Estado onde se encontra sediado o respectivo usuário.

Eis a ementa confeccionada na origem:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSIONÁRIA DE TELECOMUNICAÇÕES. ICMS. FATO GERADOR. CARTÕES, FICHAS E ASSEMELHADOS. FORNECIMENTO. USUÁRIO FINAL LOCALIZADO NESTE ESTADO. INCIDÊNCIA. ILEGALIDADE. NÃO-OBSERVÂNCIA. DENEGAÇÃO. É devido ao Estado de Minas Gerais o ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação que foram prestados mediante ficha, cartão ou assemelhados, quando o usuário final do serviço esteja localizado no Estado, de acordo com o disposto no art. 155, § 2º, XII, d, da Constituição da República, no art. 12, VII, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 1º da Instrução Normativa Estadual SUTRI nº 4, de 06.10.06. Nega-se provimento à apelação. (e-STJ, fl. 284)

Para melhor compreensão dos fundamentos do voto condutor, transcreve-se na sequência o fragmento relativo ao mérito:

Examino a questão jurídica da matéria.

Nos termos do disposto no art. 146, III, a, da Constituição da República, cabe à Lei Complementar:

“Art. 146 -

(...)

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.”

Já o art. 155 da Constituição estabelece, em seu § 2º, XII, d, que, em se tratando de operações relativas às prestações de serviços de comunicação, cuja instituição é de competência dos Estados e do Distrito Federal, cabe à Lei Complementar “fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços.”

Extrai-se das citadas normas constitucionais que a Constituição Federal delegou à Lei Complementar, quanto ao ICMS, definir seus contribuintes, dispor sobre substituição tributária e fixar, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços.

Em cumprimento à determinação constitucional, sobreveio a Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Sobre a matéria em discussão, menciono o art. 12:

“Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...)

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão, ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.” (g.n.)

De acordo com a interpretação do citado dispositivo, o fato gerador, nas prestações onerosas de serviços de comunicação, quando realizada mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, ocorre no momento do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

Recentemente, o Estado de Minas Gerais editou a Instrução Normativa SUTRI nº 4, de 06 de outubro de 2006, que dispõe sobre a interpretação de dispositivos legais relativos à sujeição ativa referente ao ICMS incidente na prestação de serviço de comunicação por concessionária ou permissionária, prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, no seguinte sentido, verbis:

“Art. 1º - É devido ao Estado de Minas Gerais o ICMS relativo à prestação de serviço de comunicação, prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, em que o usuário final do serviço esteja localizado no Estado.

Art. 2º - Considera-se fornecido pelo estabelecimento mineiro o cartão, a ficha ou assemelhados, provenientes de estabelecimento da concessionária ou permissionária situado em outra unidade da Federação, para fornecimento a usuário final neste Estado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, na hipótese de fornecimento ao distribuidor intermediário.

Art. 3º - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação.” (f. 80/81-TJ).

Portanto, não verifico presença de ilegalidade, tendo em vista que a Instrução Normativa SUTRI nº 4, de 2006, em cumprimento à Lei Complementar nº 87/96 e à Constituição Federal, apenas remeteu ao Estado de Minas Gerais o ICMS relativo à prestação de serviço de comunicação, prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, quando o usuário final do serviço esteja localizado neste Estado.

Acolho o parecer da douta Procuradoria-Geral de Justiça e nego provimento à apelação. (e-STJ, fls. 285-288)

Os embargos de declaração opostos em seguida foram rejeitados, nos termos da ementa assim elaborada:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACÓRDÃO. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSIONÁRIA DE TELECOMUNICAÇÕES. ICMS. FATO GE-

RADOR. CARTÕES, FICHAS E ASSEMELHADOS. FORNECIMENTO. USUÁRIO FINAL LOCALIZADO NESTE ESTADO. INCIDÊNCIA. Examinados os pontos jurídicos pertinentes à definição do local de incidência do ICMS, na prestação onerosa de serviço de comunicação, mediante ficha, cartão ou assemelhados, reiteram-se os fundamentos do acórdão. A menção expressa a todos os dispositivos legais indicados pelas partes não é providência necessária à fundamentação do julgado. Rejeitam-se os embargos. (e-STJ, fl. 300)

Os segundos aclaratórios, embora também rejeitados, examinaram expressamente as alegações da então apelante, tendo sido afastada a ilegalidade da Instrução Normativa SUTRI n.º 04/2006 do Estado de Minas Gerais, supostamente ofensiva à determinação contida no art. 11, III, “b”, da Lei Complementar n.º 87/96.

Colhe-se do aresto o seguinte:

Não existe omissão a ser declarada.

Os fundamentos do julgado estão claros no sentido de que é devido ao embargado o ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação que foram prestados mediante ficha, cartão ou assemelhados, quando o usuário do serviço esteja localizado neste Estado, de acordo com a orientação do art. 12, VII, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96:

“Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...)

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão, ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.” (g.n.)

A Instrução Normativa SUTRI nº 4, de 2006, dando cumprimento à referida Lei Complementar nº 87/96, assegurou ao Estado de Minas Gerais o ICMS relativo à prestação de serviço de comunicação, prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, quando o usuário final do serviço esteja localizado neste Estado.

A Procuradoria-Geral de Justiça mencionou que “a cláusula primeira do Convênio ICMS 55/2005, ao estabelecer o momento de ocorrência do fato gerador como o fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, decorre da aplicação do § 1º, do art. 12, da Lei Complementar nº 87/96 e autoriza a tributação dos serviços nos moldes da Instrução Normativa nº 04/06.”

O art. 11, III, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, não tem a eficácia de afastar a conclusão inicial da Turma Julgadora, considerando que se trata de norma que apenas define o estabelecimento da concessionária ou permissionária que fornece ficha, cartões ou assemelhados como o responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, diferentemente do disposto no art. 12, VII, § 1º que estabelece o momento devido para a incidência do imposto.

A resposta dada pela ANATEL à consulta formulada pelo CONFAZ e juntada aos autos pela própria embargante ajuda bastante na solução da pendência.

Aquele pronunciamento oficial, com valor de ato administrativo interpretativo, distingue bem a emissão da comercialização dos cartões indutivos.

No subitem 5.9, está claro que a emissão abrange não só “a fabricação dos cartões indutivos como também a administração de sua distribuição”.

Esclarece:

“Nessa fase, constitui obrigação da prestadora enviar todos os seus esforços para montar uma estrutura otimizada, que garanta:

- a fabricação de cartões com qualidade, dentro dos parâmetros técnicos definidos, devidamente certificados e homologados pela ANATEL (art. 4º do Regulamento do cartão indutivo);

- a distribuição por setor, de forma que a cada Estado seja remetida, para comercialização, a quantidade compatível com o consumo médio de créditos daquele setor (art. 5º do referido Regulamento).”

Acrescenta:

“5.10. Esta etapa do processo não precisa ser cumprida por setor, sendo permitida tanto a terceirização quanto a centralização. O fundamento legal que permite a terceirização encontra-se no artigo 94, inciso I e § 1º, os quais permitem que a Concessionária, no cumprimento dos seus deveres, contrate com terceiros o desenvolvimento de atividades inerentes, acessórias ou complementares aos serviços, permanecendo sempre responsável perante o usuário e a ANATEL”;

Quando trata da comercialização, diz a ANATEL:

“5.15. O artigo 5º do Regulamento de utilização do cartão indutivo dispõe que: “A Prestadora do STFC somente poderá comercializar cartões indutivos dentro da sua área de atuação e em quantidade compatível com o consumo médio dos créditos de sua planta de Telefone de Uso Público -TUP em serviço”.

5.16. Por “área de atuação” entende-se “a área geográfica de atuação definida no contrato de concessão, permissão ou termo de autorização para cada modalidade do STFC prestado”. (art. 12, inciso VI do Regulamento de Indicadores de Qualidade - RIQ, aprovado pela Resolução nº 417, de 17/10/2005).

5.17. Assim, a comercialização dos cartões é restrita à área de atuação da Prestadora, o que significa dizer que esta etapa do processo, por determinação regulamentar, encontra-se restrita a cada setor do PGO.

5.18. Se uma Concessionária atua em diversos setores, a central de distribuição de cartões, após calcular a quantidade a ser comercializada em cada setor, e em cada posto de venda existente, de acordo com o art. 5º do Regulamento, deve efetuar a distribuição dos cartões para os diversos setores. Nestes, haverá a comercialização aos usuários finais, pelos respectivos postos de venda.

5.19. Dessa forma, não nos parece que o termo “comercialização”, mencionado no artigo 5º, queira abranger a distribuição de cartões, até sua chegada aos postos de venda, pois esta atividade é parte da etapa de emissão, definida no art. 2º, inciso II da norma. O termo deve ser interpretado restritivamente, devendo ser entendido como “venda para uso”, e não mera distribuição.”

No término da resposta à consulta, a ANATEL mencionou que o fato descrito, de venda a distribuidor, integra a etapa da emissão, não obstante a antecipação do fato gerador da operação, que ocorre no campo tributário.

Deixa bastante elucidado que a opção da prestadora pela administração da distribuição dos cartões no mercado não é proibida, na fase da emissão dos cartões, pois se trata de questão de logística da empresa, que visa aumentar qualidade, bem como minimizar custos de produção.

A opção pelo sistema de distribuição, se serve para otimizar qualidade e minimizar custo, implica também sofisticação de controle. A emissora dos cartões terá de responder pelos atos de sua distribuidora, na condição de preponente e cuidar de fazer o recolhimento do ICMS, no prazo legal, a contar do fato gerador que é o fornecimento dos créditos ao usuário.

Discutível parece-me somente a parte da Cláusula Primeira do Convênio nº 55/05, quando considera a entrega ao terceiro intermediário como fornecimento ao usuário e fato gerador do ICMS. Não há previsão legal para que o convênio modifique a lei complementar. Se, pela lei complementar, o fato gerador é o fornecimento ao usuário, não pode o convênio, ao pretexto de interpretação, equiparar o fornecimento ao terceiro intermediário ao fornecimento ao usuário e, com isto, estabelecer antecipação de tributo e modificação do Estado destinatário da arrecadação.

Como se encontra no texto de Mário Celso Santiago Menezes, extraído da internet (<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1416>), “O ICMS sobre prestação de serviços de comunicação. Sua incidência sobre a tarifa de habilitação telefônica”, “o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita (sobre a relação de interlocução

remetente-destinatário). O imposto estadual incide sim, como é de ver do próprio nomen iuris, sobre a PRESTAÇÃO (ONEROSA) DE TODO E QUALQUER SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO DE QUALQUER NATUREZA (aí incluída a telecomunicação).”

Acrescenta: “Só haverá incidência do ICMS quando se completa o negócio jurídico oneroso entre prestador e tomador (usuário) do serviço, isto é, quando o contratante, tomador do serviço, é cobrado por ter disponíveis os meios aptos e necessários à comunicação individualmente”.

Parece-me forçada e imprópria e ficta a consideração contida no art. 2º da Instrução Normativa SUTRI nº 4, de 6 de outubro de 2006, no sentido de que se considera fornecido pelo estabelecimento mineiro o cartão, a ficha ou assemelhados, provenientes de estabelecimento da concessionária ou permissionária situado em outra unidade da Federação, para fornecimento a usuário final neste Estado.

O art. 11, III, b, da Lei Complementar nº 87, de 1996, tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação, definiu o local da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, como o do estabelecimento da concessionária ou permissionária que forneça ficha, cartão ou assemelhados com que o serviço é pago.

Estas definições não acarretaram a transferência do crédito tributário para o ente federativo do lugar do referido fornecimento. As definições foram apenas para o estabelecimento responsável e a cobrança.

Ocorrendo a prestação do serviço de comunicação, em termos efetivos, não fictos, em outro Estado, é neste que se perfaz o fato gerador e a imposição, a cargo do estabelecimento responsável.

O Convênio nº 126/98, em sua Cláusula Sétima, era mais claro a este respeito:

“Relativamente à ficha, cartão ou assemelhados, será observado o seguinte:

I - por ocasião da entrega, real ou simbólica, a terceiro para fornecimento ao usuário, mesmo que a disponibilização seja por meio eletrônico, a empresa de telecomunicação emitirá a Nota Fiscal de Serviço de

Telecomunicações (NFST) com destaque do valor do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente nessa data;”

Referido Convênio previa, expressamente, no inciso II, a operação interestadual, porém não continha a equiparação da entrega ao intermediário ou dealer ou a consignação ao negócio jurídico real da comercialização.

Com estes esclarecimentos e por não haver omissão, contradição ou dúvida, rejeito os embargos declaratórios. (e-STJ, fls. 329-335)

A Corte estadual sintetizou o julgamento nesta ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONCESSIONÁRIA DE TELECOMUNICAÇÕES. ICMS. FATO GERADOR. CARTÕES, FICHAS E ASSEMBLADOS. FORNECIMENTO. USUÁRIO LOCALIZADO NESTE ESTADO. INCIDÊNCIA. O fornecimento de cartões e assemblados, no serviço de telecomunicação, compõe-se de duas fases: a emissão - que compreende a distribuição e a comercialização. O ICMS tem por fato gerador a disponibilidade do cartão, ficha ou assemblado para ser utilizado na telecomunicação. Rejeitam-se os embargos declaratórios. (e-STJ, fl. 328)

Quanto à alínea “a”, TELEMAR NORTE LESTE S/A aponta violação ao disposto nos arts. 11, III, “b” e 12, VII e § 1º, da LC 87/96. Sustenta que o ICMS incidente sobre o serviço de comunicação realizado por meio de fichas, cartões ou assemblados é devido ao Estado onde se localiza o estabelecimento da concessionária ou permissionária de telefonia que fornece esses instrumentos a usuário final ou a distribuidor intermediário, diferentemente do que concluiu o acórdão recorrido, que fixou a sujeição ativa no Estado onde sediado o usuário final, local onde será efetivamente prestado o serviço.

Pela alínea “b”, assevera que a Instrução Normativa SUTRI n.º 04/2006, do Estado de Minas Gerais, que considera ato de governo local para fins de interposição do apelo, viola frontalmente o disposto

nos arts. 11, III, “b” e 12, VII e § 1º, da LC 87/96, pelos mesmos motivos já declinados.

A Fazenda Estadual ofertou contrarrazões (e-STJ, fls. 387-393), afirmando a correção do aresto recorrido.

O Ministério Público Federal, em parecer do ilustre Subprocurador-Geral da República Dr. Flávio Giron, opina pelo provimento do recurso (e-STJ, fls. 437-445).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.119.517 - MG (2009/0014022-6)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. TELEFONIA. FORNECIMENTO DE FICHAS, CARTÕES E ASSEMBLADOS. UTILIZAÇÃO EM “ORELHÕES” PÚBLICOS. ELEMENTO ESPACIAL DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 11, III, “B” DA LC 87/96. FORNECIMENTO A REVENDEDOR TERCEIRIZADO LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO E NÃO A USUÁRIO FINAL. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO ONDE SE LOCALIZA O ESTABELECIMENTO DA CONCESSIONÁRIA.

1. A questão trazida no recurso especial resume-se em definir a que Estado pertence o ICMS-comunicação incidente sobre o fornecimento de fichas ou cartões telefônicos quando o estabelecimento revendedor está situado em Estado diverso daquele onde se localiza a sede da concessionária fornecedora dos cartões.

2. O acórdão recorrido adotou o critério da localização do estabelecimento que vende o cartão a usuário final, pois, segundo entende, é nesse Estado que será efetivamente prestado o serviço. Já a recorrente defende o critério da localização do estabelecimento da concessionária que fornece o cartão telefônico, ainda que para revendedor terceirizado situado em outro Estado.

3. Cabe à lei complementar, nos termos do artigo 155, parágrafo segundo, inciso XII, da CF/88, dentre outras funções, fixar o critério espacial da obrigação tributária decorrente da incidência do ICMS, o que permitirá definir a que unidade federada deverá ser recolhido o imposto (sujeição ativa) e qual estabelecimento da empresa será responsável pelo seu pagamento (sujeição passiva).

4. O art. 11, III, “b” da LC 87/96 previu, para os serviços de comunicação prestados mediante o fornecimento de fichas, cartões ou assemelhados, que o ICMS será devido ao ente federativo onde se encontra o estabelecimento da empresa que forneça tais instrumentos.

5. A escolha desse elemento espacial – sede do estabelecimento da concessionária – tem por fundamento as próprias características da operação. Os cartões ou fichas telefônicas são títulos de legitimação, que conferem ao portador o direito à fruição do serviço telefônico dentro da franquia de minutos contratada, sendo possível utilizá-los em qualquer localidade do país, integral ou fracionadamente, desde que, é claro, esteja o local coberto pela concessionária de telefonia responsável pelo fornecimento.

6. O cartão telefônico poderá ser adquirido em um Estado e utilizado integralmente em outro. É possível, também, que um mesmo cartão seja utilizado em mais de um Estado. Nesses termos, quando do fornecimento dos cartões, fichas ou assemelhados, não é possível saber qual será o efetivo local da prestação do serviço de telecomunicação, razão porque o legislador complementar, ciente dessas dificuldades, fixou como elemento espacial da operação a **sede do estabelecimento da concessionária** que fornece os cartões, fichas ou assemelhados, afastando o critério do **local da efetiva prestação**.

7. Como as fichas e cartões são utilizados em terminais públicos, sendo regra a pulverização de usuários e locais de uso, a LC preferiu escolher um evento preciso ligado exclusivamente ao prestador, e não uma infinidade de pontos esparsos pelo território nacional.

8. Outro elemento desprezado pelo legislador complementar foi o do **domicílio do usuário**, até porque esse critério apresenta-se de pouca ou nenhuma valia, pois o tomador do serviço poderá – e é o que geralmente ocorre – utilizar o serviço distante de seu domicílio.

9. O fato de os cartões telefônicos serem revendidos por terceiros a usuário final não altera o critério espacial escolhido pela LC 87/96, qual seja, o da sede do estabelecimento da concessionária. A razão é muito simples: o contribuinte do ICMS pelo fornecimento de fichas e cartões telefônicos é a própria concessionária, que não tem qualquer controle sobre a venda posteriormente realizada por revendedores, até porque nada impede que essas empresas, ao invés de negociar diretamente com os usuários, revendam a terceiras empresas situadas em outra unidade da Federação.

10. Não há, portanto, qualquer critério seguro que permita à concessionária fixar com precisão o local onde será revendido o cartão telefônico a usuário final. Como o fato gerador ocorre no momento do fornecimento da ficha, cartão ou assemelhado, nos termos do art. 12, § 1º, da LC 87/96, e como nesse momento ainda não houve a revenda, estaria a concessionária impossibilitada de fazer o recolhimento do ICMS incidente sobre a operação, justamente por não ser possível definir o local da revenda e, conseqüentemente, o Estado titular da imposição tributária.

11. O Convênio ICMS 126/98 explicitou a regra do art. 11, III, “b”, da LC 87/96 para deixar claro que o imposto incide por ocasião do fornecimento da ficha, cartão ou assemelhado, ainda que a venda seja para terceiro intermediário e não para o usuário final.

12. Já o Convênio ICMS 55/05 adotou regra expressa determinado que o pagamento do imposto deve ser feito ao Estado onde se localiza a concessionária de telefonia que fornece o cartão telefônico, ainda que o fornecimento seja para terceiros intermediários situados em unidade federativa diversa.

13. Mesmo que a concessionária não entregue o cartão telefônico diretamente ao usuário, mas a revendedor terceirizado localizado em unidade federada diversa, o que é muito comum para facilitar e otimizar a distribuição, ainda assim, deverá o imposto ser recolhido ao Estado onde tem sede a empresa de telefonia.

14. A única exceção a essa regra ocorreria na hipótese em que a empresa de telefonia distribui as fichas e cartões, não por revendedores terceirizados, mas por meio de filiais localizadas em outros Estados. Somente nesse caso, a concessionária, para efeito de definição do ente tributante a quem se deve recolher o imposto, será a filial, e não a matriz.

15. Como a hipótese é de venda por distribuidores independentes situados em outros Estados, não se aplica a exceção, mas a regra geral, devendo o imposto ser recolhido integralmente no Estado onde situada a concessionária que emite e fornece as fichas e cartões telefônicos.

16. Recurso especial provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): TEL-
LEMAR NORTE LESTE S/A aponta violação ao disposto nos arts.
11, III, “b” e 12, VII e § 1º, da LC 87/96. Sustenta que o ICMS
incidente sobre o serviço de comunicação realizado por meio de fi-
chas, cartões ou assemelhados é devido ao Estado onde se localiza o
estabelecimento da concessionária ou permissionária de telefonia que
fornece esses instrumentos a usuário final ou a distribuidor intermedi-
ário, diferentemente do que concluiu o acórdão recorrido, que fixou a
sujeição ativa no Estado onde é fornecido o cartão a usuário final, que
supostamente é o local onde será prestado o serviço de telefonia.

Os dispositivos que a recorrente indica como malferidos foram
expressamente examinados nos arestos recorridos, como se observa da
seguinte passagem do voto condutor:

Os fundamentos do julgado estão claros no sentido de que é devido
ao embargado o ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação
que foram prestados mediante ficha, cartão ou assemelhados, quando o
usuário do serviço esteja localizado neste Estado, de acordo com a orien-
tação do art. 12, VII, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96:

“Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto
no momento:

(...)

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita
por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a trans-
missão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de
qualquer natureza;

(...)

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão, ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.” (g.n.)

A Instrução Normativa SUTRI nº 4, de 2006, dando cumprimento à referida Lei Complementar nº 87/96, assegurou ao Estado de Minas Gerais o ICMS relativo à prestação de serviço de comunicação, prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, quando o usuário final do serviço esteja localizado neste Estado.

A Procuradoria-Geral de Justiça mencionou que “a cláusula primeira do Convênio ICMS 55/2005, ao estabelecer o momento de ocorrência do fato gerador como o fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, decorre da aplicação do § 1º, do art. 12, da Lei Complementar nº 87/96 e autoriza a tributação dos serviços nos moldes da Instrução Normativa nº 04/06.”

O art. 11, III, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, não tem a eficácia de afastar a conclusão inicial da Turma Julgadora, considerando que se trata de norma que apenas define o estabelecimento da concessionária ou permissionária que fornece ficha, cartões ou assemelhados como o responsável pelo cumprimento da obrigação tributária, diferentemente do disposto no art. 12, VII, § 1º que estabelece o momento devido para a incidência do imposto. (e-STJ, fls. 329-330)

Dessarte, conheço do recurso especial e passo ao exame de mérito.

A Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, com esteio na Instrução Normativa SUTRI n.º 04/2006, vem atuando a recorrente por não recolher o ICMS sobre o fornecimento de cartões telefônicos a estabelecimentos revendedores terceirizados situados no território do Estado.

Por força dessa prática reiterada, TELEMAR NORTE LESTE S/A impetrou mandado de segurança preventivo para que o Superintendente da Fazenda Estadual deixe de exigir o “ICMS quanto aos serviços telefônicos que presta mediante remuneração por cartões indutivos compra-

dos de filiais desta em outros Estados por empresas revendedoras e aqui comercializados para consumidores finais pelas mesmas ou por outras empresas distribuidoras” (e-STJ, fl. 16).

Argumenta a impetrante que a já citada IN fere a disposição contida no art. 11, III, “b”, da LC 87/96, porque o imposto deve ser pago ao Estado onde está situado o estabelecimento da concessionária, e não àquele onde se acha localizado o revendedor terceirizado – que vende o cartão a consumidor final – ou onde efetivamente é utilizado o serviço.

A questão trazida no recurso especial resume-se, portanto, em definir a que Estado pertence o ICMS-comunicação incidente sobre o fornecimento de fichas ou cartões telefônicos quando o estabelecimento revendedor está situado em Estado diverso daquele onde se localiza a sede da concessionária.

O acórdão recorrido adotou o critério da localização do estabelecimento que vende o cartão a usuário final, pois, segundo entende, é nesse Estado que será efetivamente prestado o serviço. Já a recorrente defende o critério da localização do estabelecimento da concessionária que fornece o cartão telefônico, ainda que para revendedor terceirizado situado em outro Estado.

Diante desse quadro, apresentam-se três alternativas:

(a) o ICMS deve ser destinado ao Estado onde se localiza a concessionária que fornece os cartões, ainda que para revendedor terceirizado sediado em outro Estado (tese da recorrente);

(b) o imposto é devido ao Estado onde se realiza a venda a usuário final (tese do acórdão que julgou a apelação);

(c) o sujeito ativo da imposição tributária é o Estado onde efetivamente é prestado o serviço, vale dizer, onde é utilizado o cartão telefônico (tese do aresto que examinou os segundos embargos de declaração).

Examinemos cada uma dessas alternativas a partir da exegese das disposições constitucionais e legais que regem o ICMS-comunicação.

(A) O REGRAMENTO CONSTITUCIONAL

A Constituição da República não instituiu tributos, mas apenas delimitou a competência tributaria das unidades federadas e da União

a quem foi conferido o poder de tributar. Há municípios, por exemplo, que não exercem a competência tributária, provavelmente em razão do diminuto contingente populacional, que tornaria a despesa decorrente da máquina arrecadatória superior à receita resultante da própria arrecadação. São entidades que sobrevivem, exclusivamente, das transferências governamentais e do fundo de participação dos municípios.

Nesses termos, nada obstante a previsão constitucional, o ICMS somente poderá ser cobrado pelos Estados e pelo Distrito Federal se instituído mediante lei específica de cada entidade. Essa lei, todavia, deve observar os limites traçados em lei complementar, de âmbito nacional, que tem por função estabelecer a “espinha dorsal” desse imposto, imprimindo-lhe certa uniformidade para evitar, ou pelo menos reduzir, os efeitos do que se convencionou chamar de “guerra fiscal”.

Na esteira do que dispõe o artigo 146, III, a, da CF/88, é a lei complementar o veículo normativo apto a definir os tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na CF/88, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

No que se refere especificamente ao ICMS, a CF/88, no artigo 155, parágrafo segundo, inciso XII, atribuiu também à lei complementar, dentre outras funções:

- (a) definir seus contribuintes;
- (b) dispor sobre substituição tributária;
- (c) disciplinar o regime de compensação do imposto; e
- (d) fixar, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviço.

Cabe à lei complementar, portanto, dentre outros aspectos, fixar o critério espacial da obrigação tributária decorrente da incidência do ICMS, o que permitirá definir a que unidade federada deverá ser recolhido o imposto (sujeição ativa) e qual estabelecimento da empresa será responsável pelo seu pagamento (sujeição passiva).

(B) A REGRA LEGAL

Seguindo a regra do art. 155, parágrafo segundo, inciso XII, “d”, a Lei Complementar 87/96 definiu, em seu art. 11, inciso III, o critério espacial da obrigação tributária do ICMS-comunicação, nos seguintes termos:

Art. 11- O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

III - tratando-se de prestação onerosa de serviços de telecomunicações:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão ou assemelhados com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;

d) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite;

e) onde o serviço seja cobrado nos demais casos. (original sem grifos)

Vê-se que a LC 87/96 criou um sistema detalhado para o fim de delimitar o aspecto espacial do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de telecomunicação, fixando regras distintas para cada modalidade de serviço. Na comunicação por meio de satélites, o imposto será devido ao ente federativo onde se encontra o tomador do serviço, independentemente da sede do estabelecimento prestador. Regra inversa é aplicada à hipótese de radiodifusão, quando o imposto caberá ao Estado onde efetivamente ocorre a geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação e recepção, independentemente do local em que esteja sediado o tomador.

No caso dos serviços de comunicação prestados mediante o fornecimento de fichas, cartões ou assemelhados, o imposto será devido

ao ente federativo onde se encontra o estabelecimento da empresa que forneça tais instrumentos. Isso significa dizer, em uma interpretação literal da regra, que não importa em qual localidade seja efetivamente utilizado o serviço, tampouco o local onde se encontra domiciliado o respectivo usuário.

(C) ELEMENTO ESPACIAL: CRITÉRIO DO LOCAL DO ESTABELECIMENTO DA CONCESSIONÁRIA

A escolha desse elemento espacial – sede do estabelecimento da concessionária – tem por fundamento as próprias características da operação. Os cartões ou fichas telefônicas são títulos de legitimação, que conferem ao portador o direito à fruição do serviço telefônico dentro da franquia de minutos contratada, sendo possível utilizá-los em qualquer localidade do país, integral ou fracionadamente, desde que, é claro, esteja o local coberto pela concessionária de telefonia responsável pelo fornecimento.

O cartão telefônico poderá ser adquirido em um Estado e utilizado integralmente em outro. É possível, também, que um mesmo cartão seja utilizado em mais de um Estado. Nesses termos, quando do fornecimento dos cartões, fichas ou assemelhados, não é possível saber qual será o efetivo local da prestação do serviço de telecomunicação, razão porque o legislador complementar, ciente dessa dificuldade, fixou como elemento espacial da operação a **sede do estabelecimento da concessionária** que os fornece, afastando o critério do **local da efetiva prestação**.

Como as fichas e cartões são utilizados em terminais públicos, sendo regra a pulverização de usuários e locais de uso, a LC preferiu escolher um evento preciso ligado exclusivamente ao prestador, e não uma infinidade de pontos esparsos pelo território nacional de difícil ou impossível identificação.

Outro elemento desprezado pelo legislador complementar foi o do **domicílio do usuário**, até porque esse critério apresenta-se de pouca ou nenhuma valia, pois o tomador do serviço poderá – e é o que geralmente ocorre – utilizar o serviço distante de seu domicílio.

Portanto, local da utilização do cartão e locais vinculados ao usuário não foram, seguramente, critérios adotados pela LC 87/96 para o fim de fixar o local da prestação do serviço nessa hipótese.

Como já dito, a CF/88 atribuiu à lei complementar a tarefa de definir o local da prestação dos serviços para fins de recolhimento do ICMS e de fixar regras para dirimir conflitos de competência entre os entes tributantes.

O legislador infraconstitucional, fazendo uso estrito dessa prerrogativa, fixou a sede do estabelecimento da empresa concessionária que fornece fichas, cartões ou assemelhados como o elemento espacial necessário e suficiente para se definir o Estado a quem se deve pagar o imposto e o estabelecimento da empresa responsável pelo recolhimento.

Os critérios de conexão utilizados pela lei complementar para dirimir conflitos de competência devem observar o princípio da referibilidade, ou seja, precisam guardar pertinência absoluta com a regra-matriz de incidência delineada pela CF/88. Assim, desde que relacionados àquelas materialidades constitucionalmente previstas, é plenamente possível a utilização dos mais diversos aspectos, sem qualquer ofensa aos princípios constitucionais.

Nesses termos posta a questão, o elemento espacial do ICMS-comunicação não é conciliável apenas com o critério de conexão material – relativo ao local de prestação do serviço, que é a regra geral –, mas admite exceções, podendo ser adotada a sede ou domicílio do tomador, tal qual ocorre com o serviço de comunicação prestado por satélites (art. 11, III, “d”, da LC 87/96), ou mesmo a sede do estabelecimento do prestador, como no caso do fornecimento do serviço por meio de fichas e cartões (art. 11, III, “b” da LC 87/96).

Nada há, portanto, de inconstitucional ou ilegal na regra do art. 11, III, “b”, da Lei Complementar 87/96, quando eleger a sede da concessionária de telefonia que fornece fichas, cartões ou assemelhados com que é pago o serviço a ser prestado.

Fixada a premissa, remanesce apenas uma dúvida: se o fato de os cartões telefônicos serem revendidos por terceiros a usuário final altera o critério espacial escolhido pela LC 87/96, qual seja, o da sede do estabele-

cimento da concessionária? Em outras palavras, se o cartão telefônico for vendido pela concessionária a um revendedor situado em outro Estado, altera-se o aspecto espacial do art. 11, III, “b”, da LC 87/96?

A resposta é indubitavelmente negativa. Como já afirmado, o critério a ser seguido é exclusivamente o da sede da concessionária, não devendo ser considerado qualquer outro, ainda que o cartão seja revendido a consumidor final em unidade federativa diversa daquela onde esteja situada a concessionária.

A razão é muito simples: o contribuinte do ICMS pelo fornecimento de fichas e cartões telefônicos é a própria concessionária, que não tem qualquer controle sobre a venda posteriormente realizada por revendedores, até porque nada impede que essas empresas, ao invés de negociar diretamente com os usuários, revendam a terceiras empresas situadas em outra unidade da Federação.

Assim, não é difícil imaginar um cartão telefônico fornecido por uma concessionária de telefonia situada em São Paulo a um revendedor localizado em Minas Gerais, que posteriormente o revende a outro estabelecimento no Rio de Janeiro.

Não há, portanto, qualquer critério seguro que permita à concessionária fixar com precisão o local onde será revendido o cartão telefônico a usuário final. Como o fato gerador ocorre no momento do fornecimento da ficha, cartão ou assemelhado, nos termos do art. 12, § 1º, da LC 87/96, e como nesse momento ainda não houve a revenda, estaria a concessionária impossibilitada de fazer o recolhimento do ICMS incidente sobre a operação, justamente por não ser possível definir o local da revenda e, conseqüentemente, o Estado titular da imposição tributária.

(D) EXCEÇÃO

Como visto, a regra é a de que o imposto deve ser pago ao Estado onde se localiza a concessionária que emite e fornece os cartões. Questiona-se: há exceção quando a empresa de telefonia distribui as fichas e cartões, não por revendedores terceirizados, mas por meio de filiais localizadas em outros Estados?

JURISPRUDÊNCIA

Para o art. 12, I, da LC 87/96, ocorre o fato gerador do ICMS no exato momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Já o art. 11, § 3º, II, da LC 87/96, seguindo a mesma linha, estabelece o princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Eis a redação dos dois dispositivos:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

.....
.....

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Nada obstante, a jurisprudência desta Corte firmou a orientação de que não incide o ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, nos termos da Súmula 166/STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Questão polêmica é saber se o imposto incide, ou não, nas transferências **interestaduais** entre estabelecimentos do mesmo titular. Nesses casos, além de implicações relativas à cumulatividade do imposto e ao regime de apuração, há conseqüências ainda mais relevantes no tocante à determinação da titularidade ativa para a cobrança do tributo, pois, desconsiderar a autonomia dos estabelecimentos, em situações com tais,

implicaria possível desrespeito à distribuição constitucional da competência tributária entre os entes federados, bem como à repartição, entre estes, do produto da tributação.

A respeito, afirma Souto Maior Borges:

A única exceção à regra, plenamente justificável, está no art. 53, § 2º, nº II, referente à tributação de ‘transferências para estabelecimentos do próprio remetente’, situado ‘em outro Estado.’ Não há circulação, por ausência de mudança de dono ou possuidor, e não obstante deve ser pago o tributo, para não se prejudicar o Estado de onde sai a mercadoria. Ao tempo do velho Imposto de Venda e Consignações já se tributava essa espécie de transferência, exatamente para proteger os Estados produtores. (*O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos in Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 103, p. 43)

Não diverge desse entendimento Roque Antônio Carrazza, que escreve:

Há, porém, uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada ‘estabelecimento autônomo’, para fins de tributação por via do ICMS. Assim é para que não se prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) de onde sai a mercadoria.

Em outras palavras, cabe ICMS quando a transferência de mercadorias dá-se entre estabelecimentos da mesma empresa, *mas localizados em territórios de pessoas políticas diferentes*, desde que se destinem à venda e, portanto, não sejam bens do ativo imobilizado. A razão disso é simples: a remessa traz reflexos tributários às pessoas políticas envolvidas no processo de transferência (a do estabelecimento de origem e a do destino).

Ora, aplicando-se a regra geral (de que inexistente circulação na transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, de um mesmo proprietário) a pessoa política de origem nada pode arrecadar, a título de ICMS; só a localizada no estabelecimento de destino.

Logo - e também porque o *princípio federativo* e o *princípio da autonomia distrital* inadmitem que Estados e Distrito Federal se locupletem às custas de outrem - concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo menos para fins de tributação por meio do ICMS. (*ICMS*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 50-51)

Nada obstante o entendimento em contrário de boa parte da doutrina, a jurisprudência desta Corte, em pouquíssimos julgados e sempre observada a limitação infraconstitucional da matéria, assentou que o ICMS também não incide nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, como se observa, exemplificativamente, dos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO FIXO ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR (FILIAL E MATRIZ). NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 166, DO CTN. PROVA DA NÃO REPERCUSSÃO DO ENCARGO FINANCEIRO. INEXISTÊNCIA. COMPENSAÇÃO NA ESCRITA FISCAL REGULADA POR LEGISLAÇÃO LOCAL. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS. INEXISTÊNCIA DE ÓBICE DA FAZENDA ESTADUAL AO CREDITAMENTO EFETUADO PELO CONTRIBUINTE. ACÓRDÃO CALCADO EM INTERPRETAÇÃO DE DIREITO LOCAL. SÚMULA 280/STF. APLICAÇÃO.

1. A configuração da hipótese de incidência do ICMS sobre realização de operações relativas à circulação de mercadorias, reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria (Precedentes: AgRg no REsp 601140/MG, Primeira Turma, DJ de 10.04.2006; AgRg no Ag 642229/MG, desta relatoria, Primeira Turma, DJ de 26.09.2005; e REsp 659569/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 09.05.2005).

2. Deveras, consoante abalizada doutrina, “*tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física)*”, a qual pressupõe “*a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercado-*

ria” (Roque Antônio Carrazza, *in* ICMS, 9ª Ed., Malheiros Editores, 2003, São Paulo, pág. 36). Desta sorte, inexistindo mudança da titularidade da mercadoria, a tributação pelo ICMS inócorre.

3. A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que “*não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos (Precedentes do STJ: AgRg no REsp 601140/MG, Primeira Turma, publicado no DJ de 10.04.2006; REsp 659569/RS, Segunda Turma, publicado no DJ de 09.05.2005; AgRg no Ag 287132/MG, Primeira Turma, publicado no DJ de 18.12.2000; e REsp 121738/RJ, Primeira Turma, publicado no DJ de 01.09.1997).

4. *In casu*, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular.

5. Outrossim, a *quaestio iuris* atinente à alegada ausência de prova da não repercussão do encargo financeiro restou solucionada pela instância ordinária à luz da interpretação de legislação local, qual seja, a Resolução SEEF 2.455/94 e o Decreto Estadual 2.473/79, revelando-se incabível a via recursal extraordinária para rediscussão da matéria, ante a incidência da Súmula 280/STF: “*Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário*”.

6. Recurso especial desprovido. (REsp 772.891/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 26.04.07)

Esta Corte, em reiterados julgamentos, tem afirmado a orientação no sentido de que, à vista da ausência de caráter mercantil, não constitui fato gerador do ICMS o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo proprietário, a despeito de esses estabelecimentos se situarem em Estados diversos.

Os julgados deste Tribunal que deram origem à Súmula 166/STJ revelam claramente ser pacífico o entendimento de que, para se configurar o fato gerador do ICMS, é necessário que haja o ato de mercancia, ou seja, venda da mercadoria. (AgRg no REsp 601.140/MG, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 10.04.06)

Assim, como não incide o ICMS na transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, os cartões telefônicos remetidos pela matriz às filiais localizadas em outros Estados não serão tributados, devendo o imposto incidir apenas posteriormente na comercialização realizada entre a filial e os distribuidores terceirizados ou os usuários finais.

Nesses termos, o imposto deve ser recolhido não ao Estado onde está situada a matriz, mas àquele onde sediada a filial. Essa é a única exceção à regra geral.

O caso, entretanto, cuida apenas da remessa para distribuidores terceirizados, e não filiais, localizados em outros Estados da Federação, não se aplicando a exceção.

(E) DOUTRINA

A doutrina não é farta sobre o assunto. Todavia, há manifestações favoráveis à tese da recorrente – de que o imposto deve ser pago ao Estado onde se localiza a concessionária que fornece as fichas, cartões ou assemelhados –, como se observa dos fragmentos transcritos na sequência.

Roque Antônio Carrazza sustenta o seguinte:

IV - Posto isso, indagamos: neste caso, a qual unidade federada pertence o ICMS-Comunicação: àquela onde o cartão é vendido ou àquela onde o serviço telefônico é prestado?

Nos termos do art. 111, III, “b”, da Lei Complementar 87/1996, àquela onde estiver localizado o “estabelecimento da concessionária ou permissionária que forneça ficha, cartão ou assemelhados com que o serviço é pago”.

Observe-se que, neste particular, a lei Complementar 97/1996 contraria diretriz que ela própria fixa em seu art. 11, III, “a” – qual seja, a de que o ICMS-Comunicação é devido à unidade federada onde o serviço telefônico acaba sendo efetivamente prestado.

.....
.....
V- Em remate, aceita a incidência do ICMS-Comunicação sobre a venda de cartões indutivos e para celulares, ele é devido ao Estado-membro onde estiver localizado o estabelecimento da concessionária ou permissionária que os forneça, pouco importando se houve venda em outra unidade federada. (*ICMS*, 13ª edição, Malheiros Editores, 2008, pp. 225 e 227)

Lição parecida é a de André Mendes Moreira, *verbis*:

No caso dos cartões indutivos, o art. 11, III, b, da LC n.º 87/96, assim como o art. 27, III, b do Convênio ICM n.º 66/88, dispõe que local da prestação do serviço é o do estabelecimento da operadora que fornecer o cartão. Assim, se um usuário adquire um cartão indutivo no Rio de Janeiro e utiliza-o em um telefone público de Belo Horizonte, o ICMS deverá ser pago pelo estabelecimento fluminense (por ter sido o fornecedor do instrumento para a prestação do serviço de comunicação). (A Tributação dos Serviços de Comunicação, *Dialética*, 2006, p. 109).

Em parecer juntado aos autos pela impetrante, Marco Aurélio Grecco assim pontua:

A Lei Complementar n. 87/96 - que dá o desenho básico do imposto, a ser atendido nacionalmente - procura ser minuciosa na disciplina dos vários aspectos que definem a incidência do ICMS e dedica o seu artigo 11 à disciplina do ‘local’ das prestações para fins de cobrança do imposto.

(...)

Portanto, relativamente aos cartões indutivos há norma complementar categórica determinando que o local para fins de cobrança do ICMS é o do estabelecimento da concessionária ou permissionária

que forneça o cartão e não o local aonde vier a ser utilizado, mesmo porque, uma vez fornecido a pessoa não identificada esta poderá livremente utilizá-lo em qualquer ponto do território nacional.

(...)

Vale dizer, para fins do art. 11, III, “b” “fornecer” é tanto o efeito consistente em o usuário final receber em suas mãos a ficha, cartão ou assemelhado, como o ato da concessionária ou permissionária que os entrega a um terceiro para o fim de entregar ao usuário final mediante o recebimento do valor pertinente.

(...)

Ademais, no instante em que ocorre a entrega ao intermediário, tais objetos saem da plena disponibilidade da Operadora, posto que lançados num processo em direção ao usuário e só por alguma eventualidade não chegarão a seu momento final. Deflagrado o processo de fornecimento, o estabelecimento da Operadora que realizar tal ato deverá ser considerado como o relevante para fins de definição do estado competente para exigir o ICMS respectivo.

A doutrina, portanto, não se opõe, mas antes corrobora, a tese articulada pela recorrente no mandado de segurança.

(F) JURISPRUDÊNCIA

Não há na jurisprudência desta Corte precedente sobre o assunto, o que aumenta a importância deste julgamento e, por consequência, a responsabilidade desta Turma na apreciação do tema.

(G) OS CONVÊNIOS INTERESTADUAIS RELATIVOS AO ICMS

O Convênio ICMS 126/98 explicitou a regra do art. 11, III, “b”, da LC 87/96 para deixar claro que o imposto incide por ocasião do fornecimento da ficha, cartão ou assemelhado, ainda que a venda seja realizada para terceiro intermediário, e não para o usuário final.

Confira-se:

Convênio ICMS 126/98

Cláusula sétima. Relativamente á ficha, cartão ou assemelhados, será observado o seguinte:

I - por ocasião da entrega, real ou simbólica, a terceiro para fornecimento ao usuário, mesmo que a disponibilização seja por meio eletrônico, a empresa de telecomunicação emitirá a Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações (NFST), com destaque do valor do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente nessa data.

Já o Convênio ICMS 55/05, seguindo orientação da já citada norma complementar e para evitar qualquer conflito interpretativo, adotou regra expressa, determinado que o pagamento deve ser feito ao Estado onde se localiza a concessionária de telefonia que fornece o cartão telefônico, ainda que para terceiros intermediários situados em unidade federativa diversa.

Observe-se:

Convênio ICMS 55/2005

Cláusula primeira. Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicações – Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

I- para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto á unidade federada onde se der o fornecimento.

(H) CONCLUSÃO

Até por questão prática – porque os demais critérios para definição do elemento espacial da obrigação tributária do ICMS, como o local da venda a usuário, o domicílio do tomador ou o local da efetiva prestação do serviço, não permitem ao contribuinte precisar o sujeito ativo da imposição tributária –, não há como se afastar a tese defendida pela recorrente, de que o Estado tributante será definido pelo local onde estiver sediada a concessionária fornecedora das fichas, cartões ou assemelhados.

Mesmo que a concessionária não entregue o cartão telefônico diretamente ao usuário, mas a revendedor terceirizado localizado em unidade federativa diversa, o que é muito comum para facilitar e otimizar a distribuição, ainda assim, deverá o imposto ser recolhido ao Estado onde tem sede a empresa de telefonia.

A única exceção a essa regra ocorre na hipótese em que a empresa de telefonia distribui as fichas e cartões, não por revendedores terceirizados, mas por meio de filiais localizadas em outros Estados. Nesse caso, e somente nesse caso, a concessionária, para efeito de definição do ente tributante a quem se deve recolher o imposto, será a filial, e não a matriz.

Como a hipótese é de venda por distribuidores independentes situados em outros Estados, não se aplica a exceção, mas a regra geral, devendo o imposto ser recolhido integralmente no Estado onde situada a concessionária que emite e fornece as fichas e cartões telefônicos.

Ante o exposto, **dou provimento ao recurso especial.**

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2009/0014022-6

REsp 1119517/MG

Números Origem: 10024062494463 10024062494463002
10024062494463005 24062494463

PAUTA: 09/02/2010

JULGADO: 09/02/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EUGÊNIO JOSÉ GUILHERME DE ARAGÃO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO
E OUTRO(S)

RECORRIDO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA
E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/Imposto sobre Circulação de Mercadorias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, pela parte
RECORRENTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

Dr(a). FABÍOLA PINHEIRO PERES, pela parte RECORRIDA:
ESTADO DE MINAS GERAIS

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, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 09 de fevereiro de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI
Secretária

(Ementa publicada no DJe de 24/02/2010).

Decisões Monocráticas

ICMS. LEI COMPLEMENTAR N. 102/2000. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. POSTERGAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE.

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 707.409

ORIGEM:AC - 2885105800 - TRIBUNAL DE JUSTICA
ESTADUAL

PROCED.: SAO PAULO

RELATOR:MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

AGTE.(S): TELECOMUNICACOES DE SAO PAULO S/A -
TELESP

ADV.(A/S): DANIELLA ZAGARI GONCALVES
AGDO.(A/S): ESTADO DE SAO PAULO
PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DO ESTADO
DE SAO PAULO

Trata-se de agravo regimental interposto contra decisão que negou seguimento ao agravo de instrumento.

A agravante sustentou, em suma, que a decisão agravada deve ser reformada e insistiu, dessa forma, no processamento do recurso extraordinário para que fique sobrestado até o julgamento definitivo da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.325.

Eis o teor da decisão agravada:

“Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário.

No RE, interposto com base no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se violação aos arts. 148, e 155, § 2º, II, da mesma carta.

O agravo não merece acolhida. O acórdão recorrido encontra-se em harmonia com a jurisprudência da Corte, conforme se do julgamento do RE 392.991-AgR/MG, Rel. Min. Eros Grau, cuja ementa segue transcrita:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINARIO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. SUPERVENIENCIA DA LC N. 102/2000. CREDITO DE ICMS. LIMITACAO TEMPORAL A SUA EFETIVACAO. VULNERACAO DO PRINCIPIO DA NAO-CUMULATIVIDADE. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Crédito. Compensação. Aproveitamento integral do crédito decorrente das aquisições para o ativo permanente. Superveniência da Lei Complementar n. 102/2000. Limitação temporal para o aproveitamento ao longo do período de 48 meses. Restrição a possibilidade de o contribuinte recuperar o imposto pago, como contribuinte de fato, na aquisição de bens para o ativo fixo dentro do período de vida útil. Vulneração ao princípio da não-cumulatividade. Inexistência. Precedente: ADI n. 2.325, Relator o Ministro Marco Aurélio, Sessão Plenária do dia 23.9.2004. Agravo regimental não provido’.

No mesmo sentido, ainda, menciono as seguintes decisões, entre outras: RE 446.305-AgR/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes; AI 388.902-

AgR/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa; RE 402.027-AgR-ED/PR, Rel. Min. Eros Grau.

Cumprе ressaltar que o Plenário desta Corte, ao julgar ADI 2.325/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, na qual se discute a constitucionalidade da Lei 102/2000, deferiu, em parte, a liminar apenas para, mediante interpretação conforme a Constituição e sem redução de texto, fosse observado princípio da anterioridade relativamente aos dispositivos que alteraram ou que foram promoveram inovações na LC 87/96. Na mesma ocasião, o Tribunal indeferiu a liminar quanto a alegação de inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

No que concerne ao pedido de sobrestamento do feito até o julgamento definitivo da mencionada ADI, melhor sorte não assiste a parte recorrente. A orientação da Corte e no sentido de que a decisão denegatória de medida liminar em sede de controle concentrado de constitucionalidade, não impede o julgamento monocrático, pelo Relator, em sede de controle difuso, em que se discute matéria idêntica. Nesse sentido: AI 384.121-AgR/PR, Rel. Min. Celso de Mello.

Isso posto, nego seguimento ao recurso” (fls. 353-354).

Bem reexaminada a questão, verifica-se que a decisão ora atacada não merece reforma, visto que a recorrente não aduz novos argumentos capazes de afastar as razões nela expendidas.

A orientação da Corte e no sentido de que a decisão denegatória de medida liminar em sede de controle concentrado de constitucionalidade, não impede o julgamento monocrático, pelo Relator, em sede de controle difuso, em que se discute matéria idêntica. Conforme se vê da ementa do RE 402.027-AgR-ED/PR, Rel. Min. Eros Grau:

“EMBARGOS DE DECLARACAO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINARIO. LC87/96. SUPERVENIENCIA DA LC 102/2000. CREDITO DE ICMS. ADI N. 2.325. O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que o caráter meramente provisório do juízo cautelar proferido em sede de fiscalização concentrada de constitucionalidade não impede a imediata apreciação monocrática da causa, por seu Relator. Precedentes. Embargos declaratórios rejeitados”.

Observe-se, por fim, que o Plenário deste Tribunal reconheceu a validade constitucional da norma legal que inclui, na esfera de atribuições do Relator, a competência para negar seguimento, por meio de decisão monocrática, a recursos, pedidos ou ações, quando inadmissíveis, intempestivos, sem objeto ou que veiculem pretensão incompatível com a jurisprudência predominante deste Supremo Tribunal:

“A tese dos impetrantes, da suposta incompetência do relator para denegar seguimento a mandado de segurança, encontra firme repúdio neste Tribunal. A Lei 8.038/90, art. 38, confere-lhe poderes processuais, para, na direção e condução do processo, assim agir. Agravo regimental improvido” (MS 21.734-AgR/MS, Rel. Min. Ilmar Galvão).

Nesse sentido, nos termos do art. 21, § 1o, do RISTF, poderá o Relator:

“negar seguimento a pedido ou recurso manifestamente inadmissível, improcedente ou contrário a jurisprudência dominante ou a Sumula do Tribunal, deles não conhecer em caso de incompetência manifesta, encaminhando os autos ao órgão que repute competente, bem como cassar ou reformar, liminarmente, acórdão contrário a orientação firmada nos termos do art. 543-B do Código de Processo Civil” (grifos meus).

Isso posto, nego seguimento ao agravo regimental (art. 21, § 1º, do RISTF).

Publique-se.

Brasília, 15 de dezembro de 2009.

Ministro RICARDO LEWANDOWSKI

Relator

(Decisão monocrática publicada no DJe nº 19/2010 de 02.02.2010, p. 164).

PIS. LEI Nº 9.718/98. LOCAÇÃO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. INCIDÊNCIA.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 549.427 (987)

ORIGEM: AC - 200472050015990 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATOR: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

RECTE.(S): NOBRE ADMINISTRADORA DE BENS LTDA

ADV.(A/S): EMANUEL FERNANDO CASTELLI RIBAS

RECDO.(A/S): UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que entendeu pela incidência da contribuição para o PIS sobre os valores decorrentes da locação de bens imóveis próprios, sob o fundamento de que se trata da principal atividade lucrativa da empresa e, portanto, o resultado financeiro constitui seu faturamento, base de cálculo da contribuição.

Nesse mesmo julgamento, fundamentou-se, subsidiariamente, que a Lei 10.637/02 alargou a hipótese de incidência da contribuição para o PIS, para considerar como base de cálculo o resultado de todo o ingresso financeiro obtido no período de apuração.

Neste RE, fundado no art. 102, III, **a e c**, da Constituição, alegou-se, em suma a não incidência da contribuição para o PIS na hipótese dos autos, sob o argumento de que a mencionada atividade não pode ser enquadrada como faturamento, que corresponderia a receita bruta advinda da prestação de serviços ou da venda de mercadorias.

A pretensão recursal não merece acolhida. O acórdão recorrido assentou-se em mais de um fundamento e o recurso extraordinário não se voltou contra todos. Incide, portanto, a Súmula 283 do STF.

Com efeito, as razões do extraordinário não abordaram a justificativa de incidência da contribuição para o PIS com base na Lei 10.637/02, nem no que diz respeito ao período anterior a vigência da norma, que eventualmente não estaria alcançado pela prescrição.

Ademais, ainda que afastado esse óbice, o acórdão recorrido está em harmonia com a jurisprudência dessa Corte, no sentido de que o conceito de faturamento abrange não são o resultado da venda de

mercadorias e da prestação de serviços, mas também de todas as atividades que integram o objeto social da empresa, conforme se pode observar pelo julgamento do RE 371.258-AgR/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, cuja ementa transcrevo a seguir:

“RECURSO. Extraordinário. COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. O conceito de receita bruta sujeita a exação tributária envolve, não são aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais” (grifos no original).

Nesse sentido, menciono, ainda, as seguintes decisões, entre outras: AI 509.856/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa; AI 638.927/SP, Rel. Min. Carmen Lucia.

Isso posto, nego seguimento ao recurso (CPC, art. 557, *caput*).

Publique-se.

Brasília, 9 de agosto de 2009.

Ministro RICARDO LEWANDOWSKI

(Decisão monocrática publicada no DJe nº 19/2010 de 02.02.2010, p. 271).

PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EXTENSÃO DO CONCEITO.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.72.00.012527-5/SC

RELATOR: Juiz Federal JORGE ANTONIO MAURIQUE

APELANTE : SINDICATO DAS EMP/ DE ASSEIO PREST DE SERV E MAO-DE-OBRA ESPECIALIZADA E SERV TERC DE MAO-DE-OBRA DO ESTADO SC

ADVOGADO: Aluisio Coutinho Guedes Pinto e outros

: Deonísio Rocha

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

DECISÃO

Relatório. Trata-se de ação ordinária ajuizada contra a União. O julgador “a quo” assim relatou o feito:

“O Sindicato das Empresas de Asseio, Prestação de Serviços e Mão-de-Obra Especializada e Serviços Terceirizados de Mão-de-Obra do Estado de Santa Catarina-SEAC aforou a presente ação ordinária em face da União Federal, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela, visando assegurar o direito das empresas substituídas ao desconto no cálculo do PIS e da COFINS de créditos relativos a insumos utilizados na prestação de serviços, como fardamento, vale-alimentação e vale-transporte.

Alegou, para tanto, que as Soluções de Consulta publicadas no site da Receita Federal do Brasil, vedando o desconto de gastos com fardamento, vale-alimentação e vale-transporte no cálculo do PIS e da COFINS, violam o caráter não-cumulativo das referidas contribuições instituído pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, a impossibilidade de tal desconto configura desvio de finalidade e de poder legislativo, porquanto incompatível com a técnica da não-cumulatividade, bem como afronta aos princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Com a inicial vieram os documentos (fl.19/53).

Indeferido o pedido de provimento antecipatório.

Citada, a União contestou, pugnando pela improcedência do pedido, já que o fardamento, vale-alimentação e vale-transporte não caracterizam insumos consumidos na prestação dos serviços, sendo impossível o desconto pretendido no cálculo do PIS e da COFINS, por força do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Tratando-se de caso de julgamento antecipado da lide (CPC art. 330,I), vieram os autos conclusos para sentença.”

Sobreveio sentença que julgou improcedente a ação. Apelou o autor, repisando os argumentos da inicial. Sem contrarrazões, vieram os autos a este Tribunal.

Fundamentação. O magistrado “a quo” delineou precisamente a solução da controvérsia na sentença, da qual se transcreve trecho relevante:

“A Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que institui a cobrança não-cumulativa do PIS, dispõe no artigo 3º, inciso III:

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

(...)

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

O art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10833, de 29 de dezembro de 2003, atribui idêntico tratamento no que refere à COFINS. Assim, tem o contribuinte o direito legalmente assegurado ao desconto de créditos, respeitantes a insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, no cálculo do PIS e da COFINS.

Por “insumo” se entende tudo que é utilizado para produção de bens e serviços. Na definição do Novo Dicionário Aurélio da Língua Brasileira (2ª edição, p. 995) “insumo” significa: “*combinação dos fatores de produção (matérias-primas, horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização, etc.) que entram na produção de determinada quantidade de bens e serviços*”.

Embora amplo o conceito de insumo, não se pode nele incluir, salvo melhor entendimento, as despesas feitas com fardamento, vale-alimentação e vale-transporte. É que tais gastos tem relação direta com os serviços prestados, não consistem curso do serviço, mas sim encargos trabalhistas que compõe a despesa ordinária da empresa e não conferem, em consequência, qualquer direito ao crédito pretendido.

Não há falar, de outro lado, em ofensa aos princípios da proporcionalidade, capacidade produtiva e vedação ao confisco, uma vez que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 beneficiaram o contribuinte a instituir a cobrança não-cumulativa do PIS e da COFINS, evitando o efeito cascata na exigência dos referidos tributos. Ademais, as leis editadas gozam de presunção de constitucionalidade, que só cedem à vista de afronta crassa e irrefragável ao texto constitucional, não visualizada in casu.

(...)

Frisa-se, ainda, que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, quanto a esta última constitucionalmente prevista, não implica a possibilidade de o contribuinte abater no cálculo dos tributos todo e qualquer gasto relacionado à atividade desenvolvida.

Os limites estabelecidos pelo legislador infra-constitucional devem ser observados, sendo que apenas os insumos produtivos definidos em lei e que acarretam a cobrança das exações em cascata-situação em que não se incluem as despesas com fardamento, vale-alimentação e vale-transporte-impõe a concessão de desconto.

Por fim, não vislumbro qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade nas Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil, contrárias ao desconto ora pretendido, pois em consonância com o ordenamento jurídico em vigor.”

Adota-se esses fundamentos como razão de decidir.

Ressalto que a legislação tributária que confere benefícios fiscais deve ser interpretada de forma literal (art. 111 do CTN), sendo inviável estender o alcance da expressão “insumo” de modo a permitir o aproveitamento, como créditos de PIS/COFINS, de despesas com fardamento, vale-alimentação e vale-transporte. Nesse sentido:

“TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMOS.

1. A orientação da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi dada pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, por meio de concessão de créditos taxativamente previstos em seus preceitos para que

sejam aproveitados por meio de dedução da contribuição incidente sobre o faturamento apurado na etapa posterior.

2. Nessa ordem, o legislador estabeleceu a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS calculados em relação aos “insumos” adquiridos pela pessoa jurídica, assim considerados os bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na fabricação de mercadorias destinadas à venda, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Pode-se entender como insumo, portanto, todo bem que agrupado a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto industrializado a que se destina. Logo, as embalagens utilizadas especificamente para acondicionar mercadorias para transporte não estão abrangidas pela definição de insumos, porquanto não foram utilizadas no processo de industrialização e transformação do produto final.

4. A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado.

5. Apelação e remessa oficial providas.”

(TRF 4, APELRE nº 2007.72.01.000244-4, 1ª Turma, Rel. Des. Joel Ilan Paciornik, D.E 26/11/2008)

“PIS. COFINS . NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003.

A nova sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido.

Insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço. Desse modo, a vigilância e a limpeza, a publicidade, o aluguel e a energia elétrica não são insumos dos prestadores de serviços. Se o legislador quisesse alargar o

conceito de insumo para abranger todas as despesas do prestador de serviço, o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte.

O conceito de insumo esposado na IN SRF nº 404/04 está de acordo com a legislação pertinente, uma vez que restringe o crediamento aos elementos que compõem diretamente o produto ou serviço e não à atividade geral da empresa.”

(AC nº 2007.72.01.000791-0/SC, 2ª Turma, Rel. Des. Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E 20/11/2008)

O entendimento exposto está em consonância com os arts. 195, § 12, da CF 1988; 3º, II, da Lei nº 10.637/2002; 3º, II da Lei nº 10.833/2003; IN SRF nº 247/2002; IN SRF nº 400/2004.

O recurso é manifestamente improcedente.

Nas razões recursais, a apelante argumenta ser inconstitucional a exclusão do sistema não-cumulativo para determinadas pessoas jurídicas. Ocorre que essa matéria não foi ventilada na inicial, não podendo ser conhecida.

Decisão. Pelo exposto, nego seguimento à apelação, com fundamento no art. 557 do CPC.

Intimem-se.

Publique-se.

Porto Alegre, 04 de fevereiro de 2010.

(Decisão monocrática publicada no DJe de 11.02.2010, p. 35/37).

AUXÍLIO-CRECHE E AUXÍLIO-MATERNIDADE. INCLUSÃO NO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ILEGALIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2009.03.00.043550-9/SP

RELATOR: Juiz Federal Convocado Alexandre Sormani

AGRAVANTE: Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA
E AFONSO GRISI NETO
AGRAVADO: CUSHMAN E WAKEFIELD SERVICOS
GERAIS LTDA e outro
: CUSHMAN E WAKEFIELD CONSULTO-
: RIA IMOBILIARIA LTDA
ADVOGADO: MARCELO KNOEPFELMACHER e outro
ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 19 VARA SAO PAU-
LO Sec Jud SP
Nº. ORIG.: 2009.61.00.021651-7 19 Vr SAO PAULO/SP

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão de fls. 353/357, que deferiu, em parte, liminar, nos autos de mandado de segurança, para obstar a exigência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado e auxílio-creche.

Alega a recorrente, em suas razões, a possibilidade de tributação das verbas com caráter indenizatório.

Destaca a revogação da alínea “f” do inciso V, do § 9º, do Decreto 3048/99, pelo Decreto 6727/09 que resulta na exigibilidade de contribuição a incidir sobre o aviso prévio indenizado.

Reitera que o Decreto 6727/09 que revogou a alínea “f” do inciso V, do § 9º, do art. 214, do Regulamento da Previdência Social atendeu a determinação contida no art. 99, do CTN, adequando o conteúdo e alcance do Decreto 3048/99 às disposições contidas na Lei 8212/91.

Afirma a natureza remuneratória do auxílio-creche

Pugna pelo recebimento do recurso com efeito suspensivo.

DECIDO.

Previsto no §1º, do art. 487 da CLT, exatamente por seu caráter indenizatório, o aviso prévio indenizado não integra o salário-de-contribuição e sobre ele não incide a contribuição.

Quanto à revogação do art. 214, § 9º, inciso V, alínea “f”, do Decreto 3048/99, pelo Decreto 6727/09 esta não importa na exigi-

bilidade de contribuição, posto que a revogação deste dispositivo do Decreto 3048/99 não tem o condão de criar obrigação tributária, nos termos do art. 150, I, da CF.

Quanto ao auxílio-creche, em se tratando de uma obrigação patronal, o reembolso das despesas comprovadas da creche, quando terceirizado o serviço, não pode sofrer a incidência da contribuição previdenciária, pois tem nítido cunho indenizatório.

Da análise da decisão recorrida se depreende que a importância paga pelo empregador visa o ressarcimento de despesas dos empregados com o pagamento de creche, em substituição à manutenção de estabelecimento destinado para tanto.

Ante o exposto, nego seguimento ao agravo, nos termos do art. 557, do CPC.

Cumpram-se as formalidades de praxe.

Após o prazo legal, dê-se baixa na distribuição e remetam-se os autos ao Juízo de origem.

P.I.

São Paulo, 26 de janeiro de 2010.

Alexandre Sormani

Juiz Federal Convocado

(Decisão monocrática publicada no DJe de 05.02.2010).

Ementas

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE DURANTE O PERÍODO-BASE. CORREÇÃO MONETÁRIA PARA DEDUÇÃO NO FINAL DO PERÍODO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

AÇÃO RESCISÓRIA Nº 1999.03.00.052466-3/SP

RELATORA Desembargadora Federal CECILIA MARCONDES

AUTOR ITAUTEC INFORMATICA S/A GRUPO
 ITAUTEC PHILCO
ADVOGADO FERNANDO OLAVO SADDI CASTRO
RÉU União Federal (FAZENDA NACIONAL)
Nº. ORIG. 96.00.02541-0 9 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE DURANTE O PERÍODO-BASE. APLICAÇÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA PARA EFEITO DE DEDUÇÃO NO CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO NO ENCERRAMENTO DO PERÍODO. AFASTAMENTO PELA SENTENÇA RESCIDENDA. LITERAL DISPOSIÇÃO DE LEI. VIOLAÇÃO NÃO CONFIGURADA. PEDIDO DE RESCISÃO. IMPROCEDÊNCIA.

1. O ajuizamento da ação rescisória independe do esgotamento dos recursos cabíveis na demanda que deu origem ao *decisum* rescidendo, como prescreve a Súmula nº 514 do colendo Supremo Tribunal Federal.

2. Não incide a vedação da Súmula nº 343 do colendo Supremo Tribunal Federal se o fundamento do pedido de rescisão envolve suposta violação à literalidade de preceito constitucional.

3. A fundamentação desenvolvida na r. sentença no sentido de que não havia legislação específica disciplinando a correção monetária dos valores recolhidos a título de IRF, na realidade, deve ser entendida como ausência de norma que justificasse o acolhimento da pretensão suscitada pelo contribuinte e não como eventual lacuna legislativa a possibilitar o emprego da analogia.

4. A correção monetária em matéria tributária reclama a preexistência de permissivo legal, corolário do princípio da legalidade estrita.

5. A função do Judiciário é solucionar os conflitos à luz da legislação vigente mediante a adequação dos fatos à norma, jamais substituir o legislador em sua função normativa.

6. Não ocorre a suposta ofensa à isonomia, uma vez que tanto as retenções quanto as receitas são oferecidas à tributação pelos seus valores históricos.

7. Não caracterizada a hipótese prevista no inciso V do art. 485 do CPC, impõe-se a improcedência do pedido de rescisão, o levantamento do depósito prévio pela ré e a condenação da autora ao pagamento de honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor da causa.

8. Preliminares rejeitadas e pedido de rescisão improcedente.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Segunda Seção do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por maioria, rejeitar as preliminares, nos termos do voto da Relatora, vencido o Desembargador Federal LAZARANO NETO, que acolhia a preliminar de carência da ação e extingua o feito sem resolução do mérito, por aplicar a Súmula nº 343 do Supremo Tribunal Federal, e determinava a perda do depósito em favor da União e a condenação em honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor atualizado da causa, e, no mérito, por unanimidade, julgou improcedente a ação rescisória, com a consequente perda do depósito, e condenou a autora ao pagamento de honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor da causa, nos termos do voto da Relatora.

São Paulo, 15 de dezembro de 2009.

CECÍLIA MARCONDES

Desembargadora Federal Relatora

(Ementa publicada no DE de 21.01.2010, p. 54/55).

VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

AGRAVO LEGAL EM APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 98.03.053683-4/SP

RELATOR Desembargador Federal LUIZ STEFANINI

| | |
|-----------|--|
| APELANTE | Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL) |
| ADVOGADO | MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E AFONSO GRISI NETO |
| APELADO | BANCO BRADESCO S/A |
| ADVOGADO | JOSE MANOEL DE ARRUDA ALVIM NETTO |
| REMETENTE | JUIZO FEDERAL DA 11 VARA SAO PAULO Sec Jud SP |
| ENTIDADE | Instituto Nacional do Seguro Social - INSS |
| ADVOGADO | HERMES ARRAIS ALENCAR |
| AGRAVADA | DECISÃO DE FOLHAS |
| Nº. ORIG. | 97.00.22806-1 11 Vr SAO PAULO/SP |

EMENTA

AGRAVO LEGAL. MANDADO DE SEGURANÇA. APLICAÇÃO DO ART. 557 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE O VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. PRELIMINAR DE CARÊNCIA DE AÇÃO POR FALTA DE INTERESSE DE AGIR. DECADÊNCIA. PRECEDENTES DO C. STJ E DESTA E. TURMA. NÃO PROVIMENTO.

1. Foi correta a aplicação da decisão monocrática, uma vez que, não obstante haja embargos de divergência no REsp nº 816.829, referido julgado fundamenta-se em diversos precedentes da Corte Especial - REsp nº 873.503/PR, REsp nº 387.149/PR e REsp nº 508.583/PR - o que vem demonstrando o seu entendimento acerca do tema. Além disso, o posicionamento adotado na r. decisão também é o fixado por esta E. Turma.

2. Ao reconhecer a decadência do período 06/88 a 12/89, este Relator sustentou-se na Súmula Vinculante nº 08, no REsp nº 640.848 e no REsp nº 761.908. Portanto, não prospera a alegação do agravante de ter sido incorreta a aplicação do art. 557 do CPC *in casu*.

3. A via é adequada para afastar a exigibilidade do recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre o vale-transporte pago em pecúnia.

4. Na esteira da súmula vinculante nº 8, entendo pela aplicação do Código Tributário Nacional à temática da decadência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

5. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que houve o pagamento, não obstante a discussão quanto aos valores recolhidos, é de rigor a aplicação da regra específica do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, que dispõe que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

6. Os débitos referem-se às contribuições compreendidas na competência de 06/88 a 12/94, tendo sido consolidado o crédito em 01/01/95. Denota-se, desta feita, que parte deles (06/88 a 12/89) foram lançados após o transcurso do prazo previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, de forma que em relação ao período mencionado, tais obrigações se encontram fulminadas pela decadência.

7. Embora, em regra, não incida contribuição sobre a verba custeada pelo empregador a título de vale-transporte para seus empregados, por não ter natureza salarial, é vedado ao empregador substituí-lo por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento.

8. Assim, o pagamento em dinheiro do vale-transporte, sem obediência às disposições legais, compõe a remuneração do empregado e se sujeita, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

9. Agravo legal não provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo legal, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 11 de janeiro de 2010.

LUIZ STEFANINI

Desembargador Federal

(Ementa publicada no DE de 26.01.2010, p. 602).

EXECUÇÃO FISCAL. BLOQUEIO DE CONTAS. EXAURIMENTO DAS OUTRAS VIAS. DESNECESSIDADE.

AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO N 1.230.232 - RJ
(2009/0177190-2)

RELATOR: MINISTRO HAMILTON CARVALHIDO

AGRAVANTE: CALÇADOS ITAPUÁ S/A

ADVOGADO: LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA E OUTRO(S)

AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO: PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ON-LINE. BACEN JUD. EXAURIMENTO DAS DILIGÊNCIAS PARA A LOCALIZAÇÃO DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. DESNECESSIDADE. EXECUÇÃO POSTERIOR A VIGÊNCIA DA LEI N 11.382/2006. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

1. E firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em que, após as modificações introduzidas pela Lei nº 11.382/2006, o bloqueio de ativos financeiros pelo Sistema Bacen Jud prescinde do esgotamento das diligências para a localização de outros bens passíveis de penhora.

2. Agravo regimental improvido.

ACORDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki, Denise Arruda (Presidente) e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília, 17 de dezembro de 2009 (data do julgamento).

(Ementa publicada no DJe de 02.01.2010, p. 681).

MULTA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.461

ORIGEM: AC - 3959485100 - TRIBUNAL DE JUSTICA ESTADUAL

PROCED.: SAO PAULO

RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO

RECTE.(S): JAGUARY ENGENHARIA, MINERACAO E COMERCIO LTDA

ADV.(A/S): MARCO AURELIO DE BARROS MONTENEGRO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): ESTADO DE SAO PAULO

ADV.(A/S): PGE-SP - ADEMILSON PEREIRA DINIZ

EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo. Princípio da vedação ao *bis in idem*. TAXA SELIC. Aplicação para fins tributários. MULTA. Fixação em 20% do valor do tributo. Alegação de caráter confiscatório. Repercussão geral reconhecida.

Possui repercussão geral a questão relativa a inclusão do valor do ICMS em sua própria base de cálculo, ao emprego da taxa SELIC para fins tributários e a avaliação da natureza confiscatória de multa moratória.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencidos os Ministros Cezar Peluso e Joaquim Barbosa. Não se manifestou a Ministra Carmen Lucia.

Ministro CEZAR PELUSO

(Ementa publicada no DJe de 05.02.2010, p. 54)

ISENÇÃO DE ICMS. BENEFÍCIO CONCEDIDO PELO CONFAZ. AUSÊNCIA DE DECRETO ESTADUAL. CONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 539.130

ORIGEM: AC - 70011998606 - TRIBUNAL DE JUSTICA ESTADUAL

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE

RECTE.(S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RECDO.(A/S): BRASIF S/A ADMINISTRACAO E PARTICIPAÇÕES

ADV.(A/S): CYRO SUAREZ KURTZ E OUTRO(A/S)

Decisão: Apos o voto da Senhora Ministra-Relatora, que conhecia do recurso extraordinário e lhe negava provimento, no que acompanhada pelo Senhor Ministro Eros Grau, pediu vista o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Aguardam os demais. Falou, pela recorrida, o Dr. Pimenta da Veiga. 2ª Turma, 06.10.2009.

Decisão: A Turma, a unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e lhe negou provimento, nos termos do voto da Relatora. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Eros Grau. 2ª Turma, 04.12.2009.

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTARIO. RECURSO EXTRAORDINARIO. CONVENIO ICMS 91/91. ISENCAO DE ICMS. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE LOJA FRANCA. "FREE SHOPS" NOS AEROPORTOS. PROMULGACAO DE DECRETO LEGISLATIVO. ATENDIMENTO AO PRINCIPIO DA LEGALIDADE ESTRITA EM MATERIA TRIBUTARIA.

1. Legitimidade, na hipótese, da concessão de isenção de ICMS, cuja autorização foi prevista em convenio, uma vez presentes os elementos legais determinantes para vigência e eficácia do benefício fiscal.

2. Recurso extraordinário conhecido, mas desprovido.

(Ementa publicada no DJe de 05/02/2010, p. 171).

EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PIS E COFINS. EXCLUSÃO DE PARCELA REPASSADA À RODOVIÁRIA.

AGRAVO NA APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.71.02.003850-3/RS
RELATOR: Juiz Federal JORGE ANTONIO MAURIQUE
AGRAVANTE: PLANALTO TRANSPORTES LTDA/
ADVOGADO: Renato Romeu Renck Junior e outros
AGRAVADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO: Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional
EMENTA

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE PARCELA REPASSADA À RODOVIÁRIA. COMPENSAÇÃO.

1. Não são passíveis de exclusão da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, recolhidas por empresa dedicada ao transporte intermunicipal de passageiros, da parcela correspondente a 11% do valor da passagem paga pelos usuários, repassada às estações rodoviárias.

2. Adotada essa orientação em outro mandado de segurança impetrado pela mesma empresa, esta não tem direito de compensar valores recolhidos a título de contribuição para o PIS e COFINS incidentes sobre a parcela correspondente a 11% do valor da passagem paga pelos usuários, seja qual for o período.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo, nos termos

do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 03 de fevereiro de 2010.

(Ementa publicada no DJe de 23/02/2010, p. 226).

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CRÉDITOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.70.00.006239-7/PR

RELATOR: Juiz Federal JORGE ANTONIO MAURIQUE

APELANTE: INCEPA REVESTIMENTOS CERAMICOS LTDA/

ADVOGADO: Henrique Gaede

: Flavio Augusto Dumont Prado

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

EMENTA

TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. CRÉDITOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a dedução dos créditos decorrentes da sistemática não cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ausência de amparo legal.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 03 de fevereiro de 2010.

(Ementa publicada no DJe de 23/02/2010, p. 237/238).

IRRF. RESTITUIÇÃO. AJUSTE ANUAL. INCIDÊNCIA DE JUROS COMPENSATORIOS PELA TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA
2000.50.01.011306-6

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL ALBERTO
NOGUEIRA

APELANTE: ARCELORMITTAL BRASIL S/A

ADVOGADO: LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA E OUTROS

APELADO: UNIÃO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL

ORIGEM: 2 VARA FEDERAL CIVEL DE VITÓRIA/ES

EMENTA

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. RESTITUIÇÃO QUANDO DO AJUSTE ANUAL. INCIDÊNCIA DE JUROS COMPENSATORIOS PELA TAXA SELIC DESDE A RETENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Pretensão de incidência de Taxa Selic sobre os valores que ficam a disposição da Fazenda quando da retenção do imposto de renda na fonte e posteriormente lhe são restituídos, quando do ajuste ao final do exercício.

II - A retenção antecipada na fonte não se confunde com pagamento indevido ou a maior, pois configura modalidade de arrecadação tributária com periodicidade diferenciada, e devolução por ocasião do ajuste do exercício. No recolhimento indevido, por sua vez, o tributo é pago com erro de fato ou em face da aplicação de legislação posteriormente tida por inconstitucional. Inaplicabilidade do art. 39, Parágrafo 4º, da Lei n. 9.250/95 a restituição na sistemática da retenção na fonte, inexistindo violação da isonomia entre situações que não são análogas.

III - O legislador possui substancial liberdade de conformar o critério temporal da hipótese de incidência do imposto de renda, pois o acréscimo patrimonial pode ser verificado a vista de determinado evento, isoladamente (como no caso da tributação exclusiva e definitiva da

fonte) ou em periodicidades diversas (trimestral ou anual), sem que isso represente tributação de valor indevido ou violação do direito de propriedade ou de qualquer outro aspecto do ordenamento jurídico.

IV –Apelação não provida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a Egrégia Quarta Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, NEGAR PROVIMENTO A APELACAO, nos termos do relatório e voto constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Rio de Janeiro, ANTONIO HENRIQUE CORREA DA SILVA
JUIZ FEDERAL CONVOCADO

(Ementa publicada no DJe de 08/03/2010, p. 162).

IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/1969 (ART. 1º). ADCT, ART. 41, § 1º. INCENTIVO FISCAL DE NATUREZA SETORIAL. NECESSIDADE DE CONFIRMAÇÃO POR LEI SUPERVENIENTE À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRAZO DE DOIS ANOS. EXTINÇÃO DO BENEFÍCIO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 577.348

ORIGEM : RESP - 938235 - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICA

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

RECTE.(S) : CONSERVAS ODERICH S/A

ADV.(A/S) : FERNANDA GUIMARÃES HERNANDEZ E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário. Deliberou, ainda, o Tribunal a aplicação do artigo 543-B, do Código de Processo Civil, vencido no ponto o Senhor Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, licenciados, os Senhores Ministros Joaquim Barbosa e Menezes Direito. Falaram, pela recorrente, o Dr. Antônio Nabor Areias Bulhões e, pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional. Plenário, 13.08.2009.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/1969 (ART. 1º). ADCT, ART. 41, § 1º. INCENTIVO FISCAL DE NATUREZA SETORIAL. NECESSIDADE DE CONFIRMAÇÃO POR LEI SUPERVENIENTE À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRAZO DE DOIS ANOS. EXTINÇÃO DO BENEFÍCIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E DESPROVIDO.

I - O crédito-prêmio de IPI constitui um incentivo fiscal de natureza setorial de que trata o do art. 41, *caput*, do Ato das Disposições Transitórias da Constituição.

II – Como o crédito-prêmio de IPI não foi confirmado por lei superveniente no prazo de dois anos, após a publicação da Constituição Federal de 1988, segundo dispõe o § 1º do art. 41 do ADCT, deixou ele de existir.

III – O incentivo fiscal instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei 491, de 5 de março de 1969, deixou de vigorar em 5 de outubro de 1990, por força do disposto no § 1º do art. 41 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, tendo em vista sua natureza setorial.

IV - Recurso conhecido e desprovido.

(Ementa publicada no DJe de 26/02/2010, p. 67).