

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO VII - EDIÇÃO 26 - JUNHO 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 26 – Junho 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

DIOGO FERRAZ LEMOS TAVARES

Mestre em Direito Público pela UERJ.

Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV-RIO.

Advogado no Rio de Janeiro

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

Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Pós-graduado em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São

Paulo – USP. Atualmente cursa LL.M. (Master of Laws) in Taxation pela Georgetown University em Washington, D.C., EUA, como bolsista integral (Graduate Tax Scholar). Ex-coordenador da Subcomissão de Direito Financeiro e Tributário da Comissão dos Novos Advogados do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP). Membro do Conselho de Apoio e Pesquisa da Revista de Direito Tributário Internacional; do Conselho Editorial da Revista de Direito Tributário da APET; da Associação Fiscal Portuguesa de Lisboa – AFP, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, da Comissão de Direito Constitucional da OAB-SP e do Transnational Taxation Network – TTN. Professor dos cursos de Graduação e MBA da Trevisan e de instituições de ensino superior em São Paulo. Advogado em São Paulo.

LUCIANO GOMES FILIPPO

Doutorando em Direito Tributário Comparado pela Universidade Panthéon-Assas, Paris 2 em codireção com a Universidade Técnica de Lisboa. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Panthéon-Assas, Paris 2. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET. Advogado no Rio de Janeiro.

REMY DEIAB JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Especialista em Direito Tributário pela Universidade ANHANGUERA-UNIDERP. Chefe da Equipe de fiscalização Aduaneira da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Foz do Iguaçu, PR.

WANESSA MENDES DE ARAÚJO

Juíza do Trabalho Substituta do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região. Especialista em Direito e Processo Tributário pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR).

SUMÁRIO

ARTIGOS	13
DO HISTÓRICO JURISPRUDENCIAL SOBRE A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AVISO PRÉVIO INDENIZADO	15
<i>Diogo Ferraz Lemos Tavares</i>	
<i>Luciano Gomes Filippo</i>	
1. Introdução – relevância do tema	15
2. Da natureza do aviso prévio indenizado	16
3. Da ilegitimidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado	18
4. Do histórico jurisprudencial	20
5. Conclusão	25
A POLÊMICA QUESTÃO DA GARANTIA DO JUÍZO E DO EFEITO SUSPENSIVO DOS EMBARGOS DO DEVEDOR NA EXECUÇÃO FISCAL APÓS AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI 11.382/2006	27
<i>Gabriella Carvalho da Costa</i>	
1. Considerações iniciais	27
2. O novo regramento dos embargos do devedor no CPC	28
3. A disciplina dos embargos do devedor no CPC e sua aplicação à execução fiscal	30
4. Conclusão	45
Referências	45

TRIBUTAÇÃO DE ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS VOLTADA AO INCENTIVO DE ESTUDOS JURÍDICOS – ANÁLISE DA APLICABILIDADE DAS IMUNIDADES E ISENÇÕES RELACIONADAS AO IRPJ, CSLL, CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, ITCMD E ISS	47
<i>Leonardo Freitas de Moraes e Castro</i>	
I. Objeto e finalidade das Associações Sem Fins Lucrativos	47
II. Imunidades tributárias	48
III. Isenção de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	50
IV. Isenção de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e alíquota reduzida e base de cálculo distinta para a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)	52
V. Contribuições Previdenciárias	57
VI. Imposto de Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação (ITCMD)	58
VII. Imposto sobre Serviços (ISS)	62
VIII. Conclusões	62
OCULTAÇÃO DO REAL SUJEITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO E A QUEBRA DA CADEIA DE RECOLHIMENTO DO IPI	65
<i>Remy Deiab Junior</i>	
1. Introdução	65
2. Modalidades de Importação	66
2.1 Importações por conta própria	66
2.2. Importações por conta e ordem de terceiros	67
2.3. Importações por encomenda	69
3. Ocultação do Sujeito Passivo	71
3.1. Fraude	73
3.2. Simulação	74
3.3. Interposição fraudulenta de terceiros	76
4. Imposto sobre Produtos Industrializados	77
5. Dano ao Erário e à Economia Nacional	79
6. Sanções	82
Conclusão	85
Referências	86

A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E SUAS IMPLICAÇÕES NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO	89
<i>Wanessa Mendes de Araújo</i>	
Introdução	89
1. Da supremacia constitucional	90
2. Controle de constitucionalidade	91
3. Do ciclo de positivação da norma jurídica tributária	94
4. Da repetição de indébito tributário	95
4.1 Fundamentos jurídicos da repetição de indébito tributário	95
4.2. Pressupostos da repetição de indébito tributário	96
4.3. Implicações da declaração de inconstitucionalidade na repetição de indébito	98
Conclusão	105
Referências	106
PARECER	107
IMUNIDADE DE IMPOSTOS DE JORNAIS, LIVROS, PERIÓDICOS, ASSIM COMO DO PAPEL DE IMPRENSA. ART. 150, IV, “d” DA CF. NORMA QUE, PELA SUA FINALIDADE, DEVE ALCANÇAR TAMBÉM LIVROS, PERIÓDICOS E JORNAIS ELETRÔNICOS OU DIGITAIS. DISCIPLINA LEGAL DA COFINS E PIS PARA AS RECEITAS ADVINDAS DESSES BENS. DESNECESSIDADE DE AS EMPRESAS FILIAREM-SE À ANCINE OU CONTRIBUÍREM COM A CONDECINE POR NÃO SEREM EMPRESAS CINEMATOGRAFICAS OU PUBLICITÁRIAS – PARECER	109
RESPOSTA	112
JURISPRUDÊNCIA	157

ARTIGOS

DO HISTÓRICO JURISPRUDENCIAL SOBRE A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AVISO PRÉVIO INDENIZADO

Diogo Ferraz Lemos Tavares

Luciano Gomes Filippo

1. Introdução – relevância do tema

O debate acerca da possibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas por empregadores a empregados a título de “aviso prévio indenizado” não é novidade nos fóruns de Direito Tributário, mas recentemente é que passou a ser objeto da atenção dos operadores jurídicos.

Após intensa discussão judicial (que será mais bem vista no tópico 4), o aviso prévio indenizado foi expressamente retirado da base de cálculo da contribuição previdenciária pelo art. 28, § 9º, “e”, da redação original da Lei n. 8.212/91.

Posteriormente, embora a Lei n. 9.528/97 tenha revogado aquela previsão expressa da Lei n. 8.212/91, o reconhecimento da não incidência foi mantido pelo art. 214, § 9º, “f”, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.1999 (RPS).

Todavia, em 21.01.2009, foi editado o Decreto n. 6.727, que, ao revogar o mencionado dispositivo do RPS, expressamente revigorou a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado.

A referida cobrança, além de afetar a já combatida competitividade das empresas que sobrevivem heroicamente no contexto da recém-superada crise econômica mundial, é manifestamente ilegítima, conforme largamente reconhecido por jurisprudência histórica e pacificada dos Tribunais brasileiros.

2. Da natureza do aviso prévio indenizado

O aviso prévio indenizado tem sua matriz legal no art. 487 da Consolidação das Leis Trabalhistas, a seguir transcrito:

Art. 487 - Não havendo prazo estipulado, a parte que, sem justo motivo, quiser rescindir o contrato **deverá avisar a outra da sua resolução** com a antecedência mínima de:

I - oito dias, se o pagamento for efetuado por semana ou tempo inferior;

II - trinta dias aos que perceberem por quinzena ou mês, ou que tenham mais de 12 (doze) meses de serviço na empresa.

§ 1º - A falta do aviso prévio por parte do empregador dá ao empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço.

(...) (grifou-se)

Como se vê, o aviso prévio corresponde a um dever de comunicação antecipada da parte que pretende romper o contrato de trabalho. Sua função é dar à outra parte o tempo necessário de, no caso do empregador, substituir o funcionário ou, no caso do empregado, procurar nova colocação no mercado de trabalho.

Todavia, quando o empregador descumpra esse dever de comunicação antecipada ao empregado, este recebe daquele uma indenização, denominada aviso prévio não trabalhado ou indenizado.

Evidentemente, o valor recebido a título de aviso prévio indenizado não representa uma contraprestação pelo serviço prestado. Representa, na verdade, uma reparação pelo descumprimento de um dever legal de avisar a parte contrária, com a precedência mínima legalmente prevista, do interesse em findar a relação empregatícia firmada por prazo indeterminado. Trata-se, portanto, de nítida indenização.

A natureza indenizatória da verba em debate é reconhecida inclusive pelos grandes autores do direito trabalhista, como VALENTIN CARRION:

O caráter indenizatório que se concede ao pagamento do aviso prévio não trabalhado, que a lei denomina erradamente de salário, não lhe retira uma diferença que a realidade impõe: o de seu caráter eminente-

mente alimentar, o que não acontece com as demais verbas tipicamente indenizatórias. (CARRION, Valentin. *Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2002, p. 375, grifou-se)

No mesmo sentido é o entendimento de MOZART VICTOR RUSSOMANO, que, após defender inicialmente que o aviso prévio não trabalhado possuía natureza salarial, mudou seu ponto de vista e passou a sustentar, com a genialidade que lhe é característica, que se trata de verba indenizatória:

Desde logo, acentuamos bem que o aviso prévio é uma notificação. Por isso, constitui obrigação de fazer, para o pré-avisante. Quando concedido normalmente, em princípio, esse aviso não provoca outra alteração no contrato além de fixar-lhe o momento futuro de sua extinção. É por isso que se disse, várias vezes, no Brasil, que aquilo que o trabalhador recebe durante o prazo do aviso prévio é salário e, não, uma indenização. Essa assertiva é certa apenas em parte, porque quando o aviso prévio não for concedido, quem descumpra essa obrigação é obrigado a reparar os prejuízos decorrentes do inadimplemento. **Esse pagamento não tem caráter salarial: é típica indenização, com a mesma natureza de todas as indenizações que substituem a obrigação descumprida, conforme a Teoria Geral do Direito.**

O pagamento que resulta do aviso prévio tem natureza salarial apenas quando o aviso prévio é concedido na forma da lei; o descumprimento da obrigação compele o inadimplente a pagar à parte contrária o valor correspondente aos salários que seriam auferidos pelo trabalhador, caso o aviso fosse feito regularmente. **Esse pagamento tem natureza de autêntica indenização. É a indenização substitutiva do aviso prévio, definido como tal em toda a doutrina moderna sobre o instituto. Nem poderia admitir-se a natureza salarial desse pagamento, porque o aviso prévio, como veremos, é devido tanto pelo empregador ao trabalhador, quanto por este ao empresário. A indenização, igualmente, tem esse caráter reversível, nos contratos por prazo certo. E seria absurdo admitir-se que o trabalhador, devendo a indenização por falta de aviso prévio ao empresário, fosse pagar-lhe uma quantia de natureza salarial.** (RUSSOMANO, Mozart Victor. *Curso de Direito do Trabalho*. Curitiba: Juruá, 1997, p. 143-144, grifou-se)

Por fim, frise-se que a evidente natureza indenizatória do aviso prévio indenizado identificada na legislação e na doutrina citadas acima é confir-

mada pela jurisprudência uníssona, inclusive relacionada à contribuição previdenciária, como será detalhadamente exposto do tópico 4 abaixo.

3. Da ilegitimidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado

Uma vez fixado que o aviso prévio indenizado tem natureza de indenização, é forçoso reconhecer que ele não pode ser onerado pela contribuição destinada à seguridade social e incidente sobre rendimentos do trabalho.

Tal exação está prevista no art. 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que assim dispõe:

Art. 195. A **seguridade social** será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - **do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei**, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais **rendimentos do trabalho** pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. (grifou-se)

Esta contribuição foi materializada, em sede legal, pela Lei n. 8.212/91, que, em seu art. 22, I, determina a base de cálculo da exação em tela da seguinte forma:

Art. 22. A **contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social**, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das **remunerações** pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas a retribuir o trabalho**, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (grifou-se)

Como se vê, tanto a CF/88 quanto a Lei de instituição da contribuição previdenciária são taxativas ao estabelecer que essa contribuição incide sobre verbas remuneratórias pagas pelas empresas aos seus funcionários, quais sejam, aquelas destinadas a remunerar o trabalho por eles desenvolvido.

Por outro lado, há verbas pagas pelas empresas que possuem natureza indenizatória, sendo certo que as indenizações, como é de conhecimento elementar, não constituem um rendimento das pessoas que as recebem, porquanto estão direta e inafastavelmente relacionadas com uma perda anterior incorrida por essa mesma pessoa.

A conclusão acima é extraída do Novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10.01.2002), que dispõe que “a indenização mede-se pela extensão do dano” (art. 944), deixando clara a estreita vinculação entre aquela e este.

No mesmo sentido é a doutrina do Direito Civil, ao qual pertence, originariamente, a figura da indenização: “Indenizar significa **ressarcir o prejuízo**, ou seja, tornar indene a vítima, **cobrindo todo o dano** por ela experimentado.” (RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. Vol. 4, Rio de Janeiro: Saraiva, 2003, p. 185, grifou-se)

Com efeito, evidencia-se que verbas indenizatórias não têm o condão de ensejar um “rendimento do trabalho”, porque somente se prestam a reparar ou a compensar um prejuízo previamente sofrido por quem as recebe, no caso, pelos empregados em razão de situações ocorridas durante a relação empregatícia, nada acrescentando ao patrimônio original desta pessoa.

Por consequência, essas verbas de natureza indenizatória, como é o caso do aviso prévio indenizado, estão absolutamente excluídas do campo de incidência da contribuição previdenciária, delimitado no art. 195, I, da CF/88 e no art. 22, I, da Lei n. 8.212/91.

Nesse sentido, ao se cobrar contribuição previdenciária sobre indenização, fica clara a violação aos referidos dispositivos constitucionais e legais, o que revela a flagrante ilegitimidade da iniciativa da Fazenda Nacional.

Por fim, é curioso notar que até mesmo o Ministério da Previdência e Assistência Social já reconheceu expressamente a não incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, como se nota da ementa do Parecer CJ/MPAS n. 40/1981, abaixo transcrita:

Aviso Prévio. Controvérsia quanto ao cabimento, ou não de contribuição previdenciária sobre o denominado aviso prévio indenizado. Posi-

ção reiterada desta Consultoria Jurídica a favor da incidência, em face da Lei n. 5.890/73, que alargou a hipótese de incidência das contribuições para a Previdência Social. **Uniformização da jurisprudência sobre a matéria, através da Súmula n. 79 do Tribunal Federal de Recursos. Conformação do entendimento administrativo àquela, em face do preceito constitucional referente à harmonia entre os Poderes da União**, ratificado por orientação da Consultoria-Geral da República. Conseqüente insubsistência dos Pareceres CJ/MPAS n. 131/77 e 024/78, bem como alteração da aliena “d”, do subitem 39.1, da Portaria SPS n. 02, de 06/06/79, para **prevalecer a tese da não incidência de contribuição previdenciária sobre o dito aviso prévio não trabalhado.** (grifou-se)

Ao que parece, a antiga preocupação com o “preceito constitucional referente à harmonia entre os Poderes da União”, bem como com a “uniformização da jurisprudência sobre a matéria” deixou de existir em alguns órgãos públicos, tendo sido substituída pela necessidade desenfreada de resolver o déficit previdenciário na ponta da arrecadação, em vez de buscar reduzir os gritantes desvios previdenciários.

4. Do histórico jurisprudencial

Os Tribunais Superiores nunca demonstraram a mesma indecisão da Administração quanto ao reconhecimento do caráter indenizatório da referida verba, como se nota de vasta e histórica jurisprudência sobre o tema. Nesse sentido, já em 1978 o Supremo Tribunal Federal (STF) afirmou expressamente aquela natureza indenizatória:

A contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço não incide sobre o quantum pago a título de aviso prévio, por seu caráter indenizatório.

Precedentes: RE 76.700, 75.239, 73.720 e 74.092.

Não obsta o conhecimento do recurso, o art. 308, IV, c, do Regimento Interno, pois a matéria pertinente à incidência ou não da contribuição devida ao FGTS não é objeto da Lei Orgânica da Previdência Social ou de seu Regulamento.

RE conhecido e provido. (STF, RE n. 89.328-8/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Cordeiro Guerra, DJ 09.06.1978, grifou-se)

No precedente em tela, o Min. CORDEIRO GUERRA, ao fazer uma síntese da jurisprudência no STF, assevera expressamente que sobre o aviso prévio não deve incidir a contribuição previdenciária:

Realmente, no RE 75.289-SP em 30.03.73, esta Egrégia Turma, reportando-se o eminente relator Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE aos julgados n. RE 73.720 e 74.092, pelo Plenário, **concluiu que o pagamento em dinheiro de aviso prévio**, devido pela rescisão do contrato de trabalho, **tem caráter indenizatório e não se confunde com o salário, nele não incidindo, portanto, a contribuição previdenciária.** (grifou-se)

Em 1973, destaca-se o seguinte julgado, no mesmo sentido:

PREVIDÊNCIA SOCIAL. AVISO PRÉVIO. O PAGAMENTO EM DINHEIRO DE AVISO PRÉVIO, DEVIDO PELA RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO, TEM CARÁTER INDENIZATÓRIO E NÃO SE CONFUNDE COM O SALÁRIO, NELE NÃO INCIDINDO, PORTANTO, AS CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA. EXEGESE DO PAR 1º DO ART. 487, DA CONS. DAS LEIS DE TRABALHO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO (STF, 1ª Turma, RE n. 75.237/SP, Rel. Min. Djaci Falcão, DJ de 29.06.1973, grifou-se)

Em outro precedente, acima mencionado, RE n. 76.700-SP, o Plenário do STF corrobora não possuir o aviso prévio caráter remuneratório. É o que se nota da ementa abaixo transcrita:

A Contribuição, para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, incide sobre o pagamento feito aos empregados, por horas extraordinárias de serviço.

Não incide, porém, sobre o quantum pago, a título de aviso prévio. Recursos extraordinários, da empresa e do INPS, não conhecidos. (STF, RE n. 76.700/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Gallotti, DJ 02.01.1974, grifou-se)

Em seu voto, o Min. RODRIGUES ALCKMIN, ao discorrer sobre a natureza do aviso prévio não trabalhado, assevera:

Na exigência da percentagem do FGTS sobre o aviso prévio, entendo que não tem razão o INPS: **A indenização por falta de tal aviso não**

se confunde com a remuneração. E como indenização que é, sobre ela não deve ser calculado o percentual. (grifou-se)

Igualmente antiga é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tema. Já em 1990, o Tribunal afirmou que as parcelas recebidas a título de aviso prévio não possuem natureza remuneratória, pelo que não sofrem a incidência da contribuição previdenciária:

PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FÉRIAS NÃO GOZADAS.

I – As importâncias pagas a empregados quando da rescisão contratual, e por força dela, dizentes a **aviso prévio, não têm color de salário, por isso que se não há falar em contribuição previdenciária**. Precedentes.

II – Recurso provido. (STJ, 1ª Turma, REsp n. 3.794/PE, Rel. Min. Geraldo Sobral, DJ de 03.12.1990, grifou-se)

Em precedente mais recente, o STJ reafirmou que a contribuição previdenciária não incide sobre verbas de natureza indenizatória:

TRIBUTÁRIO. FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. As verbas rescisórias especiais recebidas pelo trabalhador a título de indenização por férias em pecúnia, licença prêmio não gozada, ausência permitida ao trabalho ou **extinção do contrato de trabalho por dispensa incentivada não ensejam acréscimo patrimonial posto ostentarem caráter indenizatório**.

2. **Impossibilidade da incidência de contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória**.

3. Recurso especial desprovido. (STJ, 1ª Turma, REsp n. 625.326/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 31.05.2004, grifou-se)

Por outro lado, complementando a jurisprudência acima, o STJ já decidiu que o aviso prévio possui nítida natureza indenizatória, como se nota a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. **VERBAS INDENIZATÓRIAS**. IMPOSTO DE RENDA. RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO. ART. 43 DO CTN INAPLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. VIOLAÇÃO

AO ART. 128 DO CPC. PREQUESTIONAMENTO AUSENTE. SÚMULA 282 DO STF. **AVISO PRÉVIO INDENIZADO. LIMITE IMPOSTO PELO INCISO V DO ART. 6º DA LEI 7.713/88. INAPLICABILIDADE.** (STJ, 2ª Turma, REsp n. 709.696/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 29.08.2005, grifou-se)

Segundo o Min. Relator, a inaplicabilidade do limite de valor estabelecido pelo art. 6º da Lei n. 7.713/88 ocorre por conta da natureza indenizatória do aviso prévio indenizado. Confira-se o seguinte trecho do voto:

O art. 6º, V, da Lei 7.713/88 isentou do imposto de renda o aviso prévio indenizado, porém, nos limites garantidos em lei, nos seguintes termos: “Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

V - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores, ou respectivos beneficiários, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço;”

Entretanto, em vista da natureza indenizatória da verba percebida a esse título, não se aplicam as limitações impostas nesta legislação que regulamenta o imposto de renda. (grifou-se).

Cumpre ainda ressaltar que o antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR), diante de jurisprudência pacificada, sumulou a presente questão da seguinte forma: “Súmula n. 79. Não incide a contribuição previdenciária sobre a quantia paga a título de indenização de aviso prévio”.

Finalmente, há que se mencionar a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST), intérprete maior das normas trabalhistas, que também deixa clara a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, aniquilando quaisquer tipos de dúvidas que ainda possam remanescer:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. ACORDO JUDICIAL. NATUREZA DAS PARCELAS TRANSACIONADAS.

O aviso prévio indenizado não constitui pagamento que tenha por objetivo remunerar serviços prestados ou tempo à disposição do empregador, nos termos exigidos pelo artigo 28 da Lei n. 8.212/91, por de-

correr da supressão da concessão do período de aviso prévio por parte do empregador, conforme estabelecido no art. 487, § 1º, da CLT. A natureza indenizatória da parcela e a previsão contida no artigo 214, § 9º, do Decreto n. 3.048/99 afastam a incidência da contribuição previdenciária. (Precedentes da SBDI-I desta Corte). Recurso de revista conhecido e não provido. (TST, RR n. 19/2005-043-01-00.1, Sétima Turma, Rel. Min. Guilherme Augusto Caputo Bastos, DJ 14.11.2008, grifou-se)

ACORDO JUDICIAL. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

O salário-de-contribuição, conforme definido no art. 28 da Lei 8.212/91, perfaz-se pela soma dos rendimentos pagos ao empregado, com a finalidade de retribuir os serviços efetivamente prestados, como também pelo tempo à disposição do empregador, **não se incluindo nessa soma o aviso prévio indenizado, uma vez que este é uma compensação pelos serviços não prestados, consistindo no pagamento de uma indenização pela sua não concessão. Logo, o aviso prévio indenizado não integra o salário-de-contribuição, dada a sua evidente natureza indenizatória.** A decisão recorrida encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte, atraindo a incidência de sua Súmula 333. Recurso de Revista de que não se conhece. (TST, RR n. 144900-92.2005.5.06.0201, quinta turma, Rel. Min. João Batista Brito Pereira, DJ 09.12.2009, grifou-se)

RECURSO DE REVISTA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O AVISO PRÉVIO INDENIZADO.

Esta Corte firmou jurisprudência no sentido de que o aviso prévio indenizado não se trata de retribuição pelo trabalho prestado, mas, sim, de indenização substitutiva, razão por que não incide a contribuição previdenciária. Precedentes. Recurso de revista conhecido e não provido. (TST, RR n. 25900-46.2009.5.14.0004, Quinta Turma, Rel. Min. Emmanoel Pereira, DJ, 25.11.2009, grifou-se)

Como se vê, a ilegitimidade da incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de “aviso prévio indenizado” logra algo raro no direito brasileiro: a unanimidade. E, ainda assim, parece ser simplesmente desprezada pela Fazenda Nacional, que pretende ignorar toda a antiga jurisprudência dos tribunais superiores, como se o tempo simplesmente bastasse para apagar a memória do contribuinte.

5. Conclusão

Por tudo o que foi acima exposto, conclui-se que:

- (a) o aviso prévio indenizado, como o próprio nome revela, tem natureza indenizatória, pois se presta a compensar o empregado por uma falta do empregador (ausência de comunicação da dispensa com a antecedência legalmente prevista);
- (b) do ponto de vista tanto constitucional quanto legal, a contribuição previdenciária não incide sobre verbas de natureza indenizatória, mas apenas sobre os valores relacionados à remuneração do serviço prestado pelo trabalhador;
- (c) a jurisprudência histórica e uníssona reconheceu, décadas atrás, a não incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, em homenagem às previsões constitucionais e legais descritas acima;
- (d) consequentemente, é absolutamente ilegítima iniciativa da Fazenda Nacional tendente a exigir a contribuição previdenciária sobre os avisos prévios indenizados pagos pelos empregadores a seus empregados, cabendo a esses empregadores a devolução dos valores indevidamente recolhidos.

A POLÊMICA QUESTÃO DA GARANTIA DO JUÍZO E DO EFEITO SUSPENSIVO DOS EMBARGOS DO DEVEDOR NA EXECUÇÃO FISCAL APÓS AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI 11.382/2006

Gabriella Carvalho da Costa

1. Considerações iniciais

A Lei n. 11.382, de 06 de dezembro de 2006, trouxe profundas alterações à execução civil regulada pelo Código de Processo Civil – CPC. O objetivo maior do legislador foi proporcionar um processo executivo mais célere, conferindo efetividade ao princípio constitucional da duração razoável do processo, constante do art. 5º, inciso LXXVIII, bem como materializar uma execução de resultados.

Essas mudanças repercutiram diretamente no procedimento destinado às execuções fiscais, regulado pela Lei 6.830/80, a qual prevê expressamente, em seu art. 1º, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil.

Contudo, não se pode perder de vista que a Lei de Execução Fiscal é de natureza especial, por força do que somente lhe são aplicáveis as normas do CPC em caráter estritamente subsidiário, não podendo as alterações trazidas por lei geral e posterior ser aplicadas ao procedimento simplesmente por parecerem mais benéficas a uma das partes.

E é com base na especialidade da LEF que deve ser analisada a polêmica em torno das mudanças trazidas pela Lei 11.382/2006 no que tange à dispensa da garantia do juízo para fins de oposição dos embargos e a eliminação do efeito suspensivo desse meio de defesa (como regra) no contexto do processo executivo fiscal.

Tal análise tem gerado grandes discussões, pois de um lado, existe o credor fazendário, querendo aproveitar todos os benefícios que a lei proporcionou, ainda que deixando de lado alguns ditames da própria Lei 6.830/1980; de outro, os juízes das varas de execuções fiscais, querendo

dar maior efetividade e celeridade aos processos e, ainda, por outro lado, o devedor, utilizando-se da mesma linha de raciocínio da Fazenda Pública, só que em seu favor.

Nesse cenário, cabe fazer um exame dos dispositivos alterados pela Lei 11.382/2006 no que concerne ao assunto.

2. O novo regramento dos embargos do devedor no CPC

Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos. *(Redação dada pela Lei n. 11.382, de 2006).*

(omissis)

Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo. *(Incluído pela Lei n. 11.382, de 2006).*

§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes. *(Incluído pela Lei n. 11.382, de 2006).*

§ 2º A decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada, cessando as circunstâncias que a motivaram. *(Incluído pela Lei n. 11.382, de 2006).*

§ 3º Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, essa prosseguirá quanto à parte restante. *(Incluído pela Lei n. 11.382, de 2006).*

§ 4º A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram, quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante. *(Incluído pela Lei n. 11.382, de 2006).*

§ 5º Quando o excesso de execução for fundamento dos embargos, o embargante deverá declarar na petição inicial o valor que entende correto, apresentando memória do cálculo, sob pena de rejeição liminar dos embargos ou de não conhecimento desse fundamento. *(Incluído pela Lei n. 11.382, de 2006).*

§ 6º A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de penhora e de avaliação dos bens. *(Incluído pela Lei n. 11.382, de 2006).*

O novo regramento dos embargos à execução de títulos extrajudiciais trouxe duas importantes novidades em relação à disciplina anterior: a possibilidade de oposição dos embargos independentemente de garantia e a retirada do efeito suspensivo como regra.¹

Com a atual sistemática, é possível concluir que o efeito suspensivo somente poderá ser concedido quando houver requerimento do embargante demonstrando a relevância dos fundamentos, a possibilidade manifesta de ocorrência de grave dano (de difícil ou incerta reparação) ao executado, caso haja o prosseguimento da execução e desde que já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

No que tange à prescindibilidade de garantia da execução, se bem observada, somente será aplicável no caso em que o executado não tem bens penhoráveis².

Com efeito, caso os tivesse, já teriam sido penhorados no início da execução, uma vez que o art. 652, *caput*, determina que o executado, depois de citado, tem o prazo de 3 (três) dias para efetuar o pagamento da dívida, e, assim não o fazendo, o oficial de justiça, munido da segunda via do mandado, deverá proceder de imediato à penhora de bens e à sua avaliação, lavrando o respectivo auto, intimando-o na mesma oportunidade (§ 1º).

Nas palavras de Marcelo Abelha,

(...) embora o Código diga que não há necessidade de segurar o juízo para oferecimento dos embargos do executado (art. 736), por outro lado, disse o legislador que um dos requisitos para a obtenção do efeito suspensivo nos embargos é que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficiente (art. 739-A, *caput*). Com isso, o legislador deixou claro que, se, de um lado, prescindiu-se da segurança do juízo para que fosse exercido o direito de embargar à execução, por outro, deixou à mostra a regra de que só se deve paralisar a execução se, além de pedido expresso, fundamento relevante e risco de dano grave ou de difícil reparação, ainda tiver sido garantida a execução com os atos executivos instrumentais ou preparatórios da penhora, depósito ou caução suficiente.³

1. Perceba-se que a disciplina é bastante semelhante ao que já estava disposto no art. 475-M.

2. Nesse sentido: ALVIM, J. E. CARREIRA; CABRAL, Luciana G. Carreira Alvim. *Nova execução de título extrajudicial*. 1. ed., 2. tiragem. Curitiba: Juruá, 2007, p. 196 ss.

3. ABELHA, Marcelo. *Manual de Execução Civil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008, p. 596 ss.

Ao que parece, a intenção do legislador foi evitar que os embargos fossem utilizados apenas como instrumento de morosidade na execução, tornando ainda mais dificultosa a satisfação do credor.

Por outro lado, não deixou sem amparo a situação do devedor que tem relevantes fundamentos de defesa e que pode vir a ter seu patrimônio gravemente afetado, caso a execução e todos os seus atos expropriatórios tivessem seguimento, disso decorrendo danos irreparáveis ou de difícil reparação.

O legislador ordinário demonstrou por meio do § 1º do art. 739-A que, embora tenha pretendido atender aos reclames dos credores que durante vários anos foram privados de uma execução de resultados, também adotou medida de extrema cautela ao autorizar a concessão de efeito suspensivo, no sentido de evitar danos irreparáveis ao embargante que demonstra ter fundamentos relevantes e prováveis de que tem razão nas alegações feitas nos embargos.

Feitas tais considerações, resta analisar a repercussão do novo regramento ao processo executivo fiscal.

3. A disciplina dos embargos do devedor no CPC e sua aplicação à execução fiscal

O § 1º do art. 16 da Lei 6.830/1980 determina a inadmissibilidade dos embargos antes de garantida a execução. A clareza do dispositivo demonstra que não haveria espaço para a utilização subsidiária do CPC.

Contudo, é entendimento pacífico no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que não se pode retirar do executado a possibilidade de opor embargos naquelas situações em que não dispõe de bens suficientes para garantir o juízo. É o que se pode ver no recente julgado do Superior Tribunal de Justiça abaixo transcrito:

EXECUÇÃO FISCAL – PENHORA PARCIAL – OFENSA AO ART. 535, II, DO CPC – ALEGAÇÕES GENÉRICAS (SÚMULA 284/STF) – INTERPRETAÇÃO DO ART. 16, § 1º, DA LEF – AUSÊNCIA DE GARANTIA DO JUÍZO PARA EMBARGAR – POSSIBILIDADE.

1. Incide a Súmula 284/STF se o recorrente, a pretexto de violação do art. 535 do CPC, limita-se a alegações genéricas, sem indicação precisa

da omissão, contradição ou obscuridade do julgado. Inúmeros precedentes desta Corte.

2. Ao interpretar o art. 16, § 1º, da LEF, a jurisprudência evoluiu para entender que, se a penhora for parcial e o juiz não determinar o reforço, ou, se determinado, a parte não dispuser de bens livres e desembaraçados, aceita-se a defesa via embargos, para que não se tire do executado a única possibilidade de defesa.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, não provido.⁴

Ricardo Cunha Chimenti vem entendendo que o dispositivo se aplica ao processo executivo fiscal, defendendo, inclusive, um prazo de 15 dias, a partir da juntada do mandado de citação aos autos. Com efeito, leciona o Autor:

(...) o dispositivo tem aplicação nas execuções fiscais, mesmo diante da exigência de que a defesa por embargos não seja acolhida antes de garantida a execução. E o prazo para a oposição dos embargos à execução será de 15 dias da juntada do mandado de citação aos autos.

Os embargos oferecidos sem a garantia da execução não fazem precluso o direito de oferecer outros embargos, depois de garantida a execução, versando exclusivamente a matéria que não esteja coberta pela coisa julgada que tenha se formado na decisão dos embargos sem garantia. Mas os embargos sem garantia da execução não suspendem o prazo para os embargos de devedor com a prova da garantia, que podem ser oferecidos até 30 dias depois da formalização dela.

Os embargos sem a garantia da execução têm a função de uma defesa pré-processual ou de objeção de pré-executividade, criação doutrinária e jurisprudencial que encontra fundamento no art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal, dispondo que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal, direito assegurado até mesmo para o devedor que não tenha patrimônio nem crédito para a garantia da execução, e que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.⁵

4. Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1065704/RS (200801297087). Relatora: Ministra Eliana Calmon. DJe 16/04/2008. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/revista-eletronica/ita.asp?registro=200702684615&dt_publicacao=16/04/2008>. Acesso em 04.04.2009.

5. CHIMENTI, Ricardo Cunha; ABRÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel; BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. *Lei de Execução Fiscal comentada e anotada*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 199.

Em que pese a posição adotada pelo ilustre Autor, não há pertinência na tese defendida. A uma, porque se a LEF conferiu um prazo para embargar de trinta dias, não poderia o intérprete se valer de uma norma de aplicação subsidiária, a qual diminui esse prazo, restringindo os direitos do executado.

A duas, porque possibilitar ao devedor a apresentação de duas defesas relativas a uma só execução implicaria torná-la ainda mais morosa, uma vez que exigiria a manifestação da Fazenda Pública, bem como decisão do magistrado, além de ser incompatível com toda a sistemática processual civil contida no ordenamento jurídico brasileiro.

Afinal, se é certo que o processo de execução foi pensado para não haver discussão acerca do crédito, servindo tão somente à sua satisfação, não seria nem um pouco coerente permitir que o devedor ajuizasse dois embargos, ou seja, duas ações de conhecimento para que esse mesmo crédito pudesse ser satisfeito. Isso esvaziaria o próprio sentido da execução de títulos extrajudiciais, uma vez que esta se “presta para a realização do direito e não para a sua discussão e reconhecimento”.⁶

Ora, se no processo de conhecimento, o qual exige uma maior dilação probatória, somente é dada a oportunidade de o réu alegar toda a matéria de defesa no momento da contestação, que sentido faria, no rito da execução fiscal, ser conferido ao executado poder apresentar defesa em dois momentos distintos (uma antes de garantir a execução e outra depois da prestação da garantia), por meio de duas ações?

Na verdade, o que se tem é uma regra expressa no § 1º do art. 16 da LEF, a qual impõe a necessidade de garantia da execução para efeitos de oposição dos embargos, sendo mitigada, no entanto, nos casos em que o executado não tenha bens suficientes para garantir o juízo.

A aplicação do *caput* do art. 739-A do CPC ao processo executivo fiscal deve ter vez somente naqueles casos em que o oficial de justiça não localiza qualquer bem penhorável e o executado demonstra não ter bens para garantir a execução. Nesse caso, não tendo o devedor meios de garantir o juízo, não poderia lhe ser negado o direito de embargar, visto que implicaria ofensa aos incisos LIV e LV da Constituição Federal, inclusive

6. MARINONI, Luiz Guilherme; Arenhart, Sérgio Cruz. *Curso de Processo Civil* – Vol. 3 – Execução. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 446.

porque a presunção de certeza e liquidez da CDA é relativa, podendo ser feita prova em contrário, a teor do disposto no parágrafo único do art. 3º da LEF.

Ademais, como bem salientado por Hugo de Brito Machado Segundo, é de “interesse da própria Fazenda o conhecimento e processamento dos embargos, nessas hipóteses de completa ausência de bens. De fato, no curso dos embargos a garantia poderia ser continuamente buscada, além de afastar-se, com êxito, a possibilidade de consumir-se a prescrição intercorrente, que vem sendo reconhecida pela jurisprudência sempre que a execução permanece suspensa, nos termos do art. 40 da LEF, por mais de cinco anos”.⁷

Ultrapassada esta questão, resta saber se ainda prospera a regra do efeito suspensivo no caso dos embargos opostos na execução fiscal, após a revogação do § 1º do art. 739 do CPC.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, através do parecer PGFN/CRJ/Nº 1732/2007, se posicionou no sentido de que, uma vez ajuizados, os embargos “não possuem o condão de suspender os atos executivos imediatamente, dependendo para tal de decisão expressa do juiz a respeito, nos termos do CPC”.⁸

A jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais e do próprio Superior Tribunal de Justiça vem adotando a tese defendida pela Fazenda Pública, entendendo pela não aplicação do efeito suspensivo aos embargos oferecidos na execução fiscal:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. LEI 11.382/2006. REFORMAS PROCESSUAIS. INCLUSÃO DO ART. 739-A NO CPC. REFLEXOS NA LEI 6.830/1980. “DIÁLOGO DAS FONTES”.

1. Após a entrada em vigor da Lei 11.382/2006, que incluiu no CPC o art. 739-A, os embargos do devedor poderão ser recebidos com efeito suspensivo somente se houver requerimento do embargante e, cumulativamente, estiverem preenchidos os seguintes requisitos: a) relevância da argumentação; b) grave dano de difícil ou incerta reparação; e c) garantia integral do juízo.

7. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 261 ss.

8. Disponível em <<http://www.magalhaespeixoto.com.br/boletim/18.htm>>. Acesso em 10.03.2009.

2. A novel legislação é mais uma etapa da denominada “reforma do CPC”, conjunto de medidas que vêm modernizando o ordenamento jurídico para tornar mais célere e eficaz o processo como técnica de composição de lides.

3. Sob esse enfoque, a atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor deixou de ser decorrência automática de seu simples ajuizamento. Em homenagem aos princípios da boa-fé e da lealdade processual, exige-se que o executado demonstre efetiva vontade de colaborar para a rápida e justa solução do litígio e comprove que o seu direito é bom.

4. Trata-se de nova concepção aplicada à teoria geral do processo de execução, que, por essa *ratio*, reflete-se na legislação processual esparsa que disciplina microssistemas de execução, desde que as normas do CPC possam ser subsidiariamente utilizadas para o preenchimento de lacunas. Aplicação, no âmbito processual, da teoria do “diálogo das fontes”.

5. A Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/1980) determina, em seu art. 1º, a aplicação subsidiária das normas do CPC. Não havendo disciplina específica a respeito do efeito suspensivo nos embargos à execução fiscal, a doutrina e a jurisprudência sempre aplicaram as regras do Código de Processo Civil.

6. A interpretação sistemática pressupõe, além da análise da relação que os dispositivos da Lei 6.830/1980 guardam entre si, a respectiva interação com os princípios e regras da teoria geral do processo de execução. Nessas condições, as alterações promovidas pela Lei 11.382/2006, notadamente o art. 739-A, § 1º, do CPC, são plenamente aplicáveis aos processos regidos pela Lei 6.830/1980.

7. Não se trata de privilégio odioso a ser concedido à Fazenda Pública, mas sim de justificável prerrogativa alicerçada nos princípios que norteiam o Estado Social, dotando a Administração de meios eficazes para a célere recuperação dos créditos públicos.

8. Recurso Especial não provido.⁹

PROCESSUAL CIVIL E EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO RECEBIDOS SEM EFEITO SUSPENSIVO. INCIDÊNCIA DA DISPOSIÇÃO CONTIDA NO ART. 739-A, DE APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA, CONFORME AUTORIZA O ART. 1º DA LEI N. 6.830/80. INEXISTÊNCIA DE NORMA EXPRESSA QUE DETERMINE SEJA ATRIBUÍDO

9. Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1024128 / PR Recurso Especial n. 2008/0015146-7. Relator: Ministro HERMAN BENJAMIM. T2 – SEGUNDA TURMA. DJe 19/12/2008.

EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

I - Anteriormente ao advento da Lei n. 11.382, de 06/12/2006, que acrescentou o art. 739-A e seus parágrafos ao CPC, estava pacificado o entendimento de que depois de garantida a execução fiscal, o oferecimento dos embargos acarretava a suspensão da execução.

II - A partir da reforma da lei processual, o entendimento se modificou, porquanto o art. 739-A é expresso no sentido de que os embargos não terão efeito suspensivo.

III - A aplicação subsidiária desse dispositivo legal na execução fiscal é autorizada pelo art. 1º da Lei de Execução Fiscal, nas hipóteses em que a lei for omissa. Precedentes desta Corte.

IV - Ausência de prova de dano grave de difícil ou incerta reparação, exceção prevista no § 1º do art. 739-A da lei processual.

V - Agravo de instrumento a que se nega provimento.¹⁰

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITOS DA INTERPOSIÇÃO. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO. NECESSIDADE DE VEROSSIMILHANÇA E POSSIBILIDADE DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO. REQUERIMENTO EXPRESSO. INTERPOSIÇÃO ANTERIOR À MODIFICAÇÃO LEGISLATIVA.

1. A Lei n. 11.382, de 06.12.2006, entrou em vigor 45 (quarenta e cinco) dias após a sua publicação (DOU de 07.12.2006). Todavia, malgrado os embargos à execução, na hipótese, tenham sido opostos antes de sua vigência, o diploma processual novo deve ser aplicado, de imediato, aos processos em andamento quanto aos atos ainda não consolidados. Em outras palavras, tratando-se de modificação de cunho eminentemente processual, aplicam-se as novas disposições desde logo, sem prejuízo da validade dos atos praticados anteriormente.

2. Na hipótese, quando proferida a decisão agravada, já estavam vigentes os dispositivos da Lei n.º 11.382/06, que suprimiram o §1º do art. 739 do CPC, que preceituava deverem os embargos ser sempre recebidos com efeito suspensivo, bem como acrescentaram o art. 739-A ao CPC, o qual preceitua, de regra, que os embargos do executado não terão efeito suspensivo, salvo se, a requerimento da embargante, houver relevância na fundamentação e o prosse-

10. Brasil. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Classe: AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO – 333535 Processo: 200803000158121 UF: SP Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA Data da decisão: 02/12/2008 Documento: TRF300204136.

guimento da execução possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação.

3. Não se vislumbram empecilhos à aplicação do aludido dispositivo às execuções fiscais, pois que, de acordo com o art. 1º da Lei de Execuções Fiscais, as normas do Código de Processo Civil aplicam-se subsidiariamente à Lei n.º 6.830/80, quando com estas não colidentes. Nesse ínterim, impende destacar que, na LEF, não há previsão de que os embargos à execução serão recebidos no efeito suspensivo; deveras; tal ilação decorria de aplicação do §1º do art. 739 do CPC, o qual foi revogado pela Lei n. 11.382/2006. Do mesmo modo, restou alterado o art. 791, inciso I, do CPC.

4. Assim, os embargos à execução fiscal, recebidos já na vigência da Lei n.º 11.382/06, somente terão o condão de suspender a execução fiscal se, além de houver garantia do juízo, haja verossimilhança na alegação e o prosseguimento da execução, manifestamente, possa causar grave dano de difícil ou incerta reparação, ex vi do art. 739-A, §1º, do CPC.

5. Ocorre que, na situação dos autos, se os embargos à execução fiscal foram opostos antes da entrada em vigor da Lei n.º 11.382/06, não há exigir do embargante que formulasse pedido expresso acerca do almejado efeito suspensivo, visto que, quando consolidou o ato de ajuizamento dos embargos, inexistia a previsão legal de requerimento expresso do efeito suspensivo. Então, não obstante a aplicação imediata da lei processual aos feitos em andamento, impende asseverar que o ato de oposição dos embargos já estava consolidado, sendo irrazoável, portanto, a não-atribuição de efeito suspensivo aos embargos, no caso em debate, unicamente em razão da ausência de requerimento expresso.

6. Agravo de instrumento parcialmente provido¹¹.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. ART. 739-A, PARÁGRAFO 1º, DO CPC. PERIGO DE DANO DE DIFÍCIL E INCERTA REPARAÇÃO. NÃO DEMONSTRADO.

1. De acordo com o art. 739-A, parágrafo 1º, do CPC, com a redação dada pela Lei no 11.382, de 6 de dezembro de 2006, os embargos não terão efeito suspensivo, salvo se o prosseguimento da execução manifestamente puder causar grave dano de difícil ou incerta reparação.

11. Brasil. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Classe: AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO Processo: 200704000134059 UF: RS Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA Data da decisão: 11/07/2007 Documento: TRF400152167.

2. Sendo a expropriação de bem consequência natural da execução, a ameaça de sua ocorrência não é suficiente, por si só, para justificar a concessão de efeito suspensivo aos embargos.
3. O agravante não logrou demonstrar o dano grave de difícil e incerta reparação a que estaria sujeito no caso de prosseguimento da execução e alienação do bem penhorado, devendo ser mantida a decisão que não atribuiu efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal.
4. Agravo de instrumento improvido.¹²

Na doutrina, porém, renomados Autores vêm defendendo a inaplicabilidade do § 1º do art. 739-A ao processo executivo fiscal, alegando, em suma, que a própria sistemática estabelecida na LEF e em alguns artigos do Código Tributário Nacional ditam a atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor.

O professor Hugo de Brito Machado Segundo¹³, em seu *Manual de Processo Tributário*, advoga o seguinte:

Com o advento da Lei n. 11.382/2006, que promoveu a reforma no processo de execução, o art. 739-A do CPC passou a estabelecer que os embargos não suspendem a execução, a menos que o juiz assim determine. Coloca-se, então, a questão de saber se tais disposições aplicam-se à execução fiscal. Parece-nos que não. O CPC somente se aplica de modo subsidiário naquilo e que não for incompatível com a Lei de Execuções Fiscais, e nela a sistemática adotada para a execução funda-se na natureza suspensiva dos embargos. Tanto que o art. 18 da LEF determina à Fazenda Pública que se manifeste sobre a garantia da execução caso não sejam oferecidos embargos, em nítida afirmação de que a apresentação dos embargos posterga essa discussão até que eles sejam apreciados. Confirmação disso está no art. 19 da LEF, segundo o qual apenas na hipótese de não oferecimento de embargos, ou de rejeição destes, haverá intimação do terceiro para remir o bem ou pagar a dívida, sob pena de prosseguimento da execução contra ele.

12. Brasil. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Classe: AG - Agravo de Instrumento – 84231 Processo: 200705000894962 UF: AL Órgão Julgador: Primeira Turma Data da decisão: 21/02/2008 Documento: TRF500155785.

13. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 287.

Em suma, vistos em seu conjunto, os artigos da LEF deixam claro que a execução fiscal somente terá continuidade diante da improcedência dos pedidos formulados nos embargos (arts. 18, 19, 24, I e 32, § 2º).

No mesmo sentido, defende o juiz federal Mauro Luís Rocha Lopes¹⁴:

Sempre se entendeu que o recebimento dos embargos suspende o curso da execução fiscal. A LEF não traz disposição expressa nesse sentido, mas, implicitamente, ao fixar regras como a de que somente após rejeição dos embargos o terceiro garantidor do débito será chamado a remir o bem ou a pagar a dívida (art. 19), ou a que determina que o depósito feito em garantia só pode ser levantado ou convertido em renda após o trânsito em julgado (art. 32, § 2º), deixou claro que, recebidos os embargos, os atos executivos ficarão sobrestados, pelo menos até que decidida por sentença de improcedência a ação incidental – já que eventual apelação dela interposta não possuirá efeito suspensivo, a teor do art. 520, inciso V, do CPC.

Assim, não há espaço à aplicação subsidiária ao executivo fiscal do novo comando do art. 739-A do CPC, acrescentado ao diploma processual geral pela Lei 11.382/2006, segundo o qual os embargos do executado não terão efeito suspensivo.

Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado questionam, ainda, a posição dos tribunais, argumentando a omissão das decisões no que tange aos arts. 19, 24 e 32 da Lei 6.830/1980, bem como o art. 206 do CTN, os quais demonstram que o efeito suspensivo que era conferido aos embargos em execução fiscal não decorriam tão somente da aplicação subsidiária do CPC.¹⁵

O art. 19, o inciso I do art. 24 e o §2º do art. 32 da Lei de Execução Fiscal preconizam o seguinte:

Art. 19 - Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob

14. LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário – Execução Fiscal e Ações Tributárias*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 120 ss.

15. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Ainda a Suspensão da Execução Fiscal pela Oposição dos Embargos. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. vol. 12. São Paulo: Dialética, 2008, p. 255.

pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias:

I - remir o bem, se a garantia for real; ou

II - pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa pelos quais se obrigou se a garantia for fidejussória

(...)

Art. 24 - A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I - antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos;

(...)

Art. 32 – (omissis)

§ 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.

Em um primeiro momento poderia se pensar que não faz sentido dizer que a suspensão da execução fiscal pela oposição dos embargos tinha por base somente o que dispunha o revogado § 1º do art. 739 do CPC.

Se assim o fosse, por que razão somente com a não apresentação de embargos ou com a improcedência dos mesmos surgiria para o terceiro garante a obrigação de remir o bem ou pagar a dívida sob pena de contra ele seguir a execução?

Outrossim, por que motivo a Fazenda Pública não poderia adjudicar o bem antes da decisão dos embargos se não fosse intenção do legislador garantir-lhes o efeito suspensivo?¹⁶

E por que somente após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, poderá ser devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública?

Cabe ainda fazer uma breve análise do art. 206 do CTN:

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobran-

16. Para José da Silva Pacheco, “antes do leilão significa após o decurso do prazo sem a oposição de embargos, ou após a sentença que os rejeitar, se tiverem sido opostos, mas nunca antes desses atos. Não se há de interpretar como sendo a qualquer tempo. A execução há de estar na fase final, ultrapassadas as fases de cognição ou de resolução de incidentes, dependendo, apenas, para encerrar-se, do ato expropriatório”. (PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 273).

ça executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

O dispositivo trata do que a doutrina chama de certidão positiva com efeitos negativos.

Consoante defendido por José Eduardo Soares de Melo, “equiparase a uma situação negativa de débitos, a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa (art. 206 do CTN), pela circunstância de que o débito executado encontra-se garantido, inócorrendo nenhum prejuízo à Fazenda (...)”¹⁷

Nesse caso, se a própria lei garante ao contribuinte com débitos em curso de cobrança executiva, mas que tenha tido seus bens penhorados, uma posição de igualdade em relação àquele que está em dia com o fisco, retirando um dos próprios efeitos da inscrição do débito em dívida ativa, como é possível então defender que o efeito suspensivo na execução fiscal decorreria apenas da revogada disposição do CPC?

Do que foi exposto, é possível até reconhecer uma certa plausibilidade na tese que propõe não ter sido a disposição contida no revogado § 1º do art. 739 do CPC, única e exclusivamente, a responsável pelo efeito suspensivo conferido aos embargos do devedor na execução fiscal.

No entanto, se bem for observada a sistemática processual dentro do ordenamento jurídico brasileiro, há de se concluir que a regra de qualquer ação é ter seu curso normal, somente podendo ser atribuído o efeito suspensivo se houver autorização legal para tanto. E foi o que aconteceu com a alteração trazida pela Lei 11.382/2006.

Ao mesmo tempo em que o legislador ordinário retirou dos embargos do devedor o efeito suspensivo *ex lege*, autorizou o magistrado a concedê-lo após o preenchimento de vários requisitos.

Portanto, embora os artigos comentados alhures levem à conclusão de um suposto efeito suspensivo, considerando que a prática de alguns atos somente pode ser levada a cabo após a decisão de improcedência dos embargos ou quando os mesmos não forem opostos, o legislador apenas quis adotar

17. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 407.

uma medida de cautela em relação a situações que poderiam trazer um maior gravame para o executado ou para o terceiro que prestou garantia.

No caso do art. 206 do Código Tributário Nacional, por exemplo, a falta de uma certidão positiva de dívida ativa com efeitos de negativa poderia inviabilizar totalmente a manutenção da atividade de um comerciante que estivesse sendo parte de um processo executivo, embora os bens penhorados pudessem ser satisfatórios ao crédito.

Já em relação ao levantamento do depósito, imagine-se quanto tempo levaria o executado para reaver o dinheiro levantado pela Fazenda Pública?

Há Autores, ainda, a defender que “a suspensividade dos embargos é regra que permeia à execução fiscal, desde que haja garantia da execução ou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que só poderia ser feito por lei”¹⁸.

No que tange à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cabe analisar os incisos II e VI do art. 151 do Código Tributário Nacional, os quais dispõem o seguinte:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

II - o depósito do seu montante integral;

(...)

VI – o parcelamento.

O depósito integral, embora não iniba o lançamento do tributo, possibilita que o contribuinte discuta o débito sem que sofra, simultaneamente, a cobrança judicial da dívida, uma vez que tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário¹⁹.

Isso não quer dizer que a suspensão da execução seja decorrência da oposição dos embargos, pois ainda que o executado não tivesse deles se valido, a execução em curso ficaria suspensa.

18. CHIMENTI, Ricardo Cunha; ABRÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel; BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. *Lei de Execução Fiscal comentada e anotada*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 200.

19. Nesse sentido: BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às Súmulas Tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 183 ss.

Em relação ao parcelamento, o raciocínio utilizado é o mesmo. Enquanto o devedor estiver pagando o débito em dia, deve ficar suspensa a execução. Nesse sentido, vale transcrever recente julgado do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO ESPECIAL (“FATO SUPERVENIENTE AO JULGAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. ACORDO DE PARCELAMENTO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL EM CURSO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 462, DO CPC. OCORRÊNCIA. ANULAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

1. O acórdão embargado, em suposta harmonia com a insurgência especial, assentou que: “a superveniente celebração de acordo de parcelamento constitui fato que deve ser considerado pelo magistrado quando da prolação de decisão em sede do executivo fiscal, ex vi do artigo 462, do CPC, uma vez que a suspensão do processo é consectário lógico da causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário”.

2. Nada obstante, o aludido julgado conheceu parcialmente do recurso especial e, nesta parte, negou-lhe provimento, não imputando honorários ao recorrido. Isto porque a aparente violação do artigo 462, do CPC (configurada no que pertine ao acórdão regional que julgara a apelação e a remessa necessária) restou mitigada pelo julgamento proferido em sede de embargos de declaração, oportunidade em que o Juízo *a quo* assinalou que:

“Como registrei, a contribuinte, ora embargante alega haver parcelamento da dívida fiscal, o que, segundo afirma, acarretaria a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da própria execução, de sorte que sequer deveria ser levado a julgamento o recurso/remessa. Verifico que, realmente, não há, no julgado, qualquer manifestação acerca dos documentos colacionados aos autos. E os documentos, não impugnados pelo Fisco, demonstram a existência de ‘Termo de Acordo de Parcelamento’ (fl. 184/5) e o cumprimento ao menos circunstancial, das obrigações pecuniárias entabuladas (fls. 186/8). Esta omissão merece, sem dúvida, ser sanada, sob pena de afronta à ampla e plena prestação jurisdicional (art. 93, IX, da Carta da República). Impossível, todavia, emprestar os efeitos que a recorrente pretende, qual seja, tornar sem efeito o julgamento.

Isto porque o interesse recursal da Fazenda Pública assenta-se, a priori, na necessidade e na utilidade de um provimento definidor da situação acerca da validade do título executivo impugnado e, assim, da própria higidez da demanda executiva (CPC, 618). Aliás, a suspensão da execução reclama, primeiro, um pronunciamento a respeito do seu cabi-

mento, pois revela-se inviável dizer sobre o seguimento da execução sem investigar, antes, a sua admissibilidade (até mesmo porque, se não valer, como ‘suspendê-la?’).

Cumpra sublinhar, nessa mesma linha, que este pronunciamento (sobre a admissibilidade da ação de execução), opera sempre efeitos retroativos, podendo, ou alvejar a sentença (como no caso, em que houve reforma do *decisum*), ou a ação em seu nascedouro (se fosse o caso de o acórdão decretar a nulidade da execução). Significa dizer que a aceitabilidade da demanda executiva também antecede temporalmente a suspensividade dela.

Sem embargo, embora não vislumbre hipótese de desconstituição do julgado, *cuida-se, a espécie, de hipótese típica de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela prorrogação do prazo para o pagamento (CTN, 151, inc. I), tendo sido comprovado o parcelamento da dívida. Isto autoriza, sem dúvida, a suspensão do processo de execução enquanto houver o rigoroso adimplemento do acordo, bem como a descida dos autos, devendo ser observado ainda, pelo juízo a quo, o atendimento dos atos que a lei concedente exige do contribuinte (vide art. 4º, da Lei n. 7.002/01).*

Assim, conheço do recurso e dou-lhe provimento parcial para sanar a omissão apontada, determinando a descida dos autos e a suspensão da execução, sem afetação do conteúdo do acórdão embargado.”

4. Desta sorte, uma vez suspenso o executivo fiscal ante a constatação, pelo Tribunal de origem, de existência de parcelamento, revela-se escoreito o desprovemento do recurso especial que pugna pela suspensão da execução.

5. Ademais, ocorrendo o parcelamento do débito no curso do feito executivo, exsurge a falta de interesse em recorrer quanto à higidez da inscrição do valor original, objeto de anterior parcelamento inadimplido.

6. Deveras, é cediço que inócenas as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, não há como prosperar o inconformismo, cujo real objetivo é a pretensão de reformar o *decisum*, o que é inviável de ser revisado em sede de embargos de declaração, dentro dos estreitos limites previstos no artigo 535, do CPC.

7. Embargos de declaração rejeitados.²⁰

Como se pode observar, não é da oposição dos embargos que ocorrerá a suspensão da execução. Até mesmo porque o parcelamento não pode ser considerado como “garantia do juízo” para efeitos de atendi-

20. Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Classe: EDRESP – Embargos de Declaração no Recurso Especial – 784943. Processo: 200501604300. UF: ES. Órgão Julgador: Primeira Turma. Data da decisão: 16.09.2008. Documento: STJ000338770.

mento ao requisito do § 1º do art. 16 da Lei 6.830/1980, uma vez que, diferentemente do depósito do montante integral, o interesse da Fazenda Pública não fica resguardado.

Assim, pela nova disciplina, a concessão do efeito suspensivo dependerá de cognição sumária do juiz, feita a partir de requerimento do embargante, no qual deverá demonstrar a relevância dos fundamentos, com a explicitação de que o prosseguimento da execução poderá redundar em dano de difícil ou incerta reparação, devendo ainda ter previamente garantido o juízo, nos termos do § 1º do art. 739-A do CPC, acrescido pela Lei 11.382/2006.

Aqui também deverá ser levada em consideração a situação do executado que não tem bens para garantir a execução e possua aparente razão nas alegações oferecidas nos embargos. A fim de evitar dano irreparável ou de difícil reparação, mediante requerimento expresso, poderá o magistrado atribuir efeito suspensivo aos embargos.

Diante do brilhantismo da exposição, vale transcrever a posição defendida por Luiz Guilherme Marinoni:

Em casos excepcionais, porém, poderá o juiz conceder efeito suspensivo aos embargos mesmo que o juízo não esteja seguro. Poderá haver situação em que, de pronto, verifique-se a inviabilidade do prosseguimento da execução ou ainda surgir caso em que o executado não disponha de patrimônio suficiente para garantir o juízo, embora aparente razão nas alegações oferecidas nos embargos. Em que pese a referência expressa à garantia prévia para a atribuição do efeito suspensivo, não se pode outorgar à penhora, ao depósito e à caução o valor de *condição insuperável* para a suspensão da execução. Esta condição deve *ser superada quando a inviabilidade da execução for demonstrável de plano, não dando margem à dúvida*. De outra parte, é possível que o executado não tenha dinheiro para fazer o depósito ou prestar caução suficientes e o seu bem penhorável não seja capaz de garantir o juízo. Nesta situação, presentes os requisitos para a concessão do efeito suspensivo (art. 739-A, § 1º) e *demonstrada a insuficiência patrimonial do executado, excepcionalmente* poderá o juiz determinar a suspensão da execução.²¹

21. MARINONI, Luiz Guilherme; Arenhart, Sérgio Cruz. *Curso de Processo Civil* – Vol. 3 – Execução. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 449.

4. Conclusão

De tudo o que foi exposto, percebe-se que permanece no processo executivo fiscal a necessidade de garantia do juízo para oferecimento dos embargos à execução fiscal, sendo a regra mitigada, no entanto, pelo entendimento jurisprudencial que não retira o direito de oposição da ação de defesa naqueles casos em que o executado não tem bens ou os tem em montante insuficiente para garantir a execução.

Em relação ao efeito suspensivo dos embargos, ante a revogação do § 1º do art. 739 do CPC, a sua aplicação deixou de ser *ex lege*, passando a depender da apreciação do juiz, mediante a obediência do executado aos requisitos do § 1º do art. 739-A do CPC.

Referências

ABELHA, Marcelo. *Manual de Execução Civil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008.

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

BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. *Comentários às Súmulas Tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; ABRÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel; BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. *Lei de Execução Fiscal comentada e anotada*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário – Execução Fiscal e Ações Tributárias*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

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

_____; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. “Ainda a Suspensão da Execução Fiscal pela Oposição dos Embargos”, in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. vol. 12. São Paulo: Dialética, 2008.

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

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

TRIBUTAÇÃO DE ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS VOLTADA AO INCENTIVO DE ESTUDOS JURÍDICOS – ANÁLISE DA APLICABILIDADE DAS IMUNIDADES E ISENÇÕES RELACIONADAS AO IRPJ, CSLL, CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, ITCMD E ISS

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

I. Objeto e finalidade das Associações Sem Fins Lucrativos

Usualmente, as associações sem fins lucrativos que têm como objetivos o fomento, estudo e patrocínio de estudos jurídicos procuram alcançar os objetivos mencionados por meio de doações, contribuições, anuidades e valores pagos a título de cursos, congressos e palestras.

Neste sentido, é rotineira a dúvida sobre eventual incidência tributária sobre tais valores recebidos de seus associados, membros e fomentadores, em vista de eventual imunidade ou isenção que tais entidades possam vir a ter.

Desta forma, passaremos a analisar o tratamento tributário das referidas associações sem fins lucrativos voltadas ao estudo do Direito, notadamente aquelas que possuem entre seus objetos sociais e finalidades atividades como: (i) incentivar e patrocinar os estudos jurídicos em determinados ramos e áreas do Direito; (ii) incentivar pesquisas jurídicas na referida especialidade; (iii) promover a cooperação e intercâmbio entre os estudiosos da área; (iv) organizar e realizar seminários, grupos de estudo, congressos e conferências, bem como cursos e palestras; (v) fomentar e coordenar a publicação de artigos, revistas e livros na referida área; entre outros.

II. Imunidades tributárias

A imunidade tributária é uma norma de delimitação negativa de competência tributária concedida pela Constituição Federal (“CF”), que impede os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de instituir e cobrar tributos sobre determinados fatos (imunidade objetiva) e entes (subjéctiva).

Por ser uma associação sem fins lucrativos, a hipótese de imunidade que mais se aproximaria da entidade seria aquela prevista no art. 150, VI, “c”, e no art. 195, § 7º, ambos da CF, que preveem a imunidade de impostos e contribuições destinadas à seguridade social, conforme se verifica:

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; (...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as **entidades beneficentes de assistência social** que atendam às exigências estabelecidas em lei. (G.n.)

1. “Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias. Neste sentido, podemos dizer que a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para a criação de tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo)” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 695).

No entanto, como pode ser observado dos dispositivos constitucionais acima reproduzidos, existe diferença no que tange à imunidade de impostos e à imunidade de contribuições sociais.

Enquanto a primeira imunidade é aplicável a instituições sem fins lucrativos de caráter educacional, a segunda é restrita às instituições beneficentes de assistência social.

A doutrina² analisa a imunidade tributária das instituições de educação da seguinte forma:

(...) a imunidade, para as instituições de ensino, que atendem aos requisitos elencados na Lei Complementar (art. 14 do CTN) é abrangente, isto é, para todas as atividades de ensino. À evidência, todo e qualquer ensino está contemplado na imunidade: ciência, esporte, dança, etc. Ora, ensino é transmissão de conhecimentos, informações ou esclarecimentos úteis ou indispensáveis à educação ou a um fim determinado... o aluno, ao ingressar na escola, vai em busca de conhecimento, de informação, de esclarecimento. Assim, todo e qualquer curso está incluído no vocábulo “ensino” (ensino de português, ensino de matemática, ensino de danças, prática de esportes, ensino de qualquer ciência, arte, ofício, etc.).

Não obstante a definição doutrinária acima transcrita, bem como o fato de a interpretação das normas de imunidade ser ampla³, entendemos que, pela análise do objeto social e das finalidades da entidade, ainda assim não se trata de uma associação com o fim predominantemente educacional, tampouco tem a finalidade de assistência social, relacionada ao amparo de pessoas carentes, de deficientes, à proteção da família, da velhice etc., conforme disposto no art. 203 da CF⁴.

2. GONÇALVES, Antônio Manoel. A imunidade de sociedade de educação sem fins lucrativos. CDTFP n. 14, RT, 1996, p. 114 *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 254.

3. Cf.: STF, RE 102.141-RJ, RTJ 116/267: “(...) admite-se a interpretação ampla de modo a transparecer os princípios e postulados nela consagrados”.

4. Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

Desta forma, constata-se que a entidade não pode gozar das imunidades tributárias acima elencadas. Entretanto, revisando a legislação infraconstitucional, podem ser encontrados casos de isenção em que é possível o enquadramento da entidade – os quais abordaremos individualmente a seguir.

III. Isenção de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Ao analisar a legislação relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), verifica-se que a entidade, em virtude do seu caráter filantrópico e cultural, pode ser classificada como uma entidade isenta em relação a esses tributos, segundo o artigo 15 da Lei n. 9.532 de 1997, que assim dispõe:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º **Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e”, e § 3º e dos arts. 13 e 14. (Grifamos e negritamos)**

Conforme determinado no § 3º do art. 15 da Lei n. 9.532/97, para gozar dessas isenções e benefícios, a entidade deve observar os requisitos do art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e”, e § 3º, dessa mesma lei, que são:

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Art. 12. (...)

(...)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

(...)

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Nesse sentido, não é outro o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme a Solução de Consulta a seguir transcrita:

Processo de Consulta n. 115/09

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Ementa: ASSOCIAÇÕES E ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS DE QUE TRATA O ART. 15. DA LEI nº 9.532, de 1997. **Associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída** e os coloque à disposição do grupo de pessoas ao qual se destinam, **sem fins lucrativos**, de que trata o art. 15 da Lei n. 9.532, de 1997, **é isenta da CSLL, observadas as condições e requisitos constantes do art. 12 da IN SRF nº 390, de 2004.** (...).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Ementa: ASSOCIAÇÕES E ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS DE QUE TRATA O ART. 15. DA LEI nº 9.532, de 1997. **ISENÇÃO. Associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída** e os coloque à disposição do grupo de pessoas ao qual

se destinam, **sem fins lucrativos**, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, **é isenta do IRPJ, observadas as condições e requisitos constantes do art. 174 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999.** (...)

(Data da Decisão: 26.06.2009)

Note-se que o disposto no *caput* do art. 174⁵ do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto 3.000/99 – “RIR/99”) corresponde exatamente ao comando do art. 15, *caput*, da Lei n. 9.532/97, supratranscrita.

IV. Isenção de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e alíquota reduzida e base de cálculo distinta para a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)

No que tange à contribuição ao PIS e à COFINS, cada qual apresenta benefícios fiscais específicos para as associações sem fins lucrativos.

De acordo com o disposto no art. 14 da Medida Provisória n. 2.158-35/01, as receitas relativas às atividades próprias dessas associações são isentas da COFINS. Confira-se:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, **são isentas da COFINS as receitas:**

(...)

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13. (Grifamos e negritamos).

Todavia, a isenção da contribuição para a COFINS não se aplica, automaticamente, à contribuição ao PIS.

Por força do próprio art. 13 da Medida Provisória n. 2.158-35/01, as associações mencionadas sujeitam-se ao pagamento do PIS sobre a folha de salários à alíquota de 1%, o que, embora não represente uma isenção, é um benefício considerável, tanto sob a ótica da alíquota como da base

5. Art. 174. Estão isentas do imposto as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

de cálculo (que, em vez de ser a receita bruta mensal é a folha de salários).
Cite-se:

Art. 13. A **contribuição para o PIS/PASEP** será determinada com base na folha de salários, **à alíquota de um por cento**, pelas seguintes entidades:

(...)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as **associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997**; (g.n.)

Este também é o entendimento pacífico da Receita Federal do Brasil em relação à tributação por tais contribuições sociais, conforme se evidencia da recente solução de consulta abaixo colacionada:

Processo de Consulta n. 241/09

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 7a. Região Fiscal
Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: ASSOCIAÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO.

As receitas das atividades próprias das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e das associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, **sem fins lucrativos, estão isentas da Cofins, desde que tais entidades cumpram todos os requisitos legais para gozo da isenção do IRPJ e da CSLL.** (...).

Ementa: ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. A associação civil sem fins lucrativos, que preencher as condições e requisitos previstos no art. 15 da Lei n. 9.532, de 1997, para o gozo de isenção do IRPJ e CSLL, **é contribuinte do PIS/Pasep com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento).**

Portanto, no que tange à contribuição ao PIS, a entidade está sujeita à sua incidência levando em conta a alíquota de 1% a ser aplicada sobre a folha de salários.

Contudo, convém apontar que as receitas oriundas de patrocínios, isto é, doações feitas por escritórios e empresas, podem gerar dúvidas sobre sua inclusão na isenção da COFINS supramencionada. Isto porque, tais patrocinadores normalmente têm os nomes e logotipos de suas

empresas veiculados em materiais (folhetos, brindes, etc.), anúncios (na internet e nos congressos e seminários) promovidos pela entidade.

Durante a vigência da legislação anterior, a Receita Federal do Brasil (RFB) entendia não haver tributação sobre tais valores recebidos como patrocínio, conforme infracolacionado:

ACÓRDÃO 108-05.885

1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara

IRPJ e OUTROS - Exs.: 1992 e 1993

COFINS VERBA DE PATROCÍNIO RECEBIDA POR ASSOCIAÇÃO NÃO INCIDÊNCIA - A parcela efetivamente recebida a título de patrocínio, por entidade sem finalidade lucrativa, não se enquadra no conceito de faturamento previsto no art. 2 da Lei Complementar 70/91, não sendo alcançada pela incidência da COFINS, ainda que não registrada na contabilidade.

(em 20.10.1999)

Não obstante, após a alteração legislativa promovida pela edição da Lei n. 10.637/02 para instituição da COFINS, a jurisprudência administrativa da RFB vem consignando entendimento de que apenas estão sujeitas à isenção da COFINS as receitas recebidas pelas associações sem fins lucrativos que não possuam caráter contraprestacional direto, conforme se observa:

Processo de Consulta n. 115/09

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 1a. Região Fiscal
Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: Associações e Entidades sem fins lucrativos de que trata o art. 15, da Lei nº 9.532, de 1997. Associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas ao qual se destinam, sem fins lucrativos, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e que atenda às condições previstas nesse dispositivo, **é isenta da Cofins relativamente às receitas de suas atividades próprias, assim entendidas somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades** fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, **sem caráter contraprestacional direto**, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. As demais receitas por elas auferidas, não decorrentes de suas atividades próprias - por exemplo,

as obtidas com o comércio de bens, como venda de espaço a título de patrocínio em publicação distribuída gratuitamente, ficam sujeitas à incidência da contribuição.

(Data da Decisão: 26.06.2009)

Portanto, não estariam abrangidas pela isenção apenas as receitas com caráter econômico, isto é, contraprestacional direto, por parte da entidade. Neste ponto, a RFB entende que o caráter contraprestacional direto das receitas recebidas pela associação estaria ligado à prestação de serviços ou venda de mercadorias por parte da entidade, conforme se evidencia:

Processo de Consulta n. 87/06

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 10a. Região Fiscal

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS A Cofins não incide sobre as receitas relativas às atividades próprias das associações sem fins lucrativos, tais como as receitas auferidas com contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento de seus objetivos. **A contribuição, todavia, incide sobre as receitas de caráter contraprestacional auferidas, tais como as receitas provenientes da prestação de serviços e de venda de mercadorias.**

(Data da Decisão: 18.04.2006)

Processo de Consulta n. 42/07

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 6a. Região Fiscal

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS As entidades que atendam às condições para isenção, em relação ao IRPJ e CSLL, são isentas da contribuição com relação às receitas derivadas de suas atividades próprias. **Incide a contribuição, entretanto, sobre as receitas da pessoa jurídica de caráter contraprestacional, decorrentes das operações de venda de bonés, camisetas, “botons”, chaveiros, e outros objetos de pequeno valor, a título de divulgação da associação, nos eventos por ela promovidos.**

(Data da Decisão: 14.04.2007)

Neste sentido, a contraprestação direta refere-se, claramente, a um contrato bilateral, quanto aos seus efeitos. A essência dos contratos bilaterais é o sinalagma, isto é, a dependência recíproca das obrigações⁶.

Uma vez que somente os contratos bilaterais ou sinalagmáticos comportam a *exceptio non adimpleti contractus* (isto é, nenhum dos contratantes pode, antes de cumprida sua obrigação, exigir a obrigação do outro⁷), para existir um sinalagma ou uma contraprestação o patrocinador da entidade deveria estar apto a suspender a contribuição em dinheiro sob condição de que a entidade incluísse os logotipos, nomes e marcas do patrocinador no material impresso e virtual disponibilizado nos congressos e seminários. Caso não o fizesse, o patrocinador poderia pleitear a devolução dos valores, inclusive, acrescida de indenização.

Todavia, não é isto que ocorre no presente caso. Não há, entre a entidade e seus patrocinadores, contrato prevendo a obrigação da entidade de divulgar a marca, logotipo e o nome dos patrocinadores mediante a remuneração. Se isto existisse, estaríamos diante de um contrato de propaganda (*marketing*) contendo uma contraprestação direta e, portanto, dotado de caráter econômico. Nesta hipótese, as receitas auferidas com tal remuneração seriam tributadas pela COFINS, normalmente.

Como inexistente, juridicamente, um contrato de propaganda entre CONSULENTE e seus patrocinadores, estaríamos diante de uma contraprestação indireta, na qual a marca, logotipo e nome dos patrocinadores seriam divulgados não por haver obrigação contratual (e, portanto, sem qualquer direito à indenização), mas por mera liberalidade da entidade, que assim o faz para prestigiar e evidenciar seus parceiros, colaboradores e associados.

Portanto, como não existe a *exceptio non adimpleti contractus* no caso em questão, é descabido se falar em contraprestação direta decorrente dos valores concedidos à entidade a título de patrocínio e, assim, entendemos que a isenção da COFINS se mantém para tais valores doados pelos patrocinadores.

6. GOMES, Orlando. *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 99.

7. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol. III. Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 48.

V. Contribuições Previdenciárias

Conforme mencionado anteriormente no item II, com relação às contribuições previdenciárias, a CF estabelece, em seu artigo 195, § 7º, imunidade⁸ para as entidades beneficentes de assistência social, condicionando o aproveitamento desse benefício ao cumprimento das exigências previstas em lei.

A lei que regulamentou a questão é a Lei n. 12.101/09, recentemente publicada, e que revogou, em seu art. 44, I, o artigo 55 da Lei n. 8.212/91, que tratava do tema. Vejamos o novo dispositivo da Lei n. 12.101/09 sobre a questão:

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas **às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação**, e que atendam ao disposto nesta Lei.

Como se observa, as associações sem fins lucrativos que não se dedicam às atividades de (i) saúde; (ii) educação; (iii) assistência social não podem gozar da isenção de contribuições previdenciárias.

Em tese, a única hipótese em que se poderia enquadrar a entidade nas situações elencadas seria como entidade voltada para a área de educação. Para tanto, a entidade deveria atender às condições listadas no art. 13 da Lei n. 12.101/09⁹ que são voltadas para escolas, faculdades e afins, não sendo, enfim, essa a sua realidade.

8. Apesar de o § 7º do art. 195 utilizar a expressão “isenção” em vez de imunidade, tanto a doutrina como a jurisprudência já reconheceram que se trata, evidentemente, de imunidade: “como norma constitucional que proíbe a tributação, para o custeio da seguridade social, das entidades beneficentes, cuida-se de imunidade e não, propriamente, de isenção” (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 560). Na jurisprudência, vide ADIN 2.028-DF.

9. Art. 13. Para os fins da concessão da certificação de que trata esta Lei, a entidade de educação deverá aplicar anualmente em gratuidade, na forma do § 1o, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei no 9.870, de 23 de novembro de 1999.

§ 1º Para o cumprimento do disposto no caput, a entidade deverá:

Desta forma, a entidade não faz jus à imunidade no que tange às contribuições previdenciárias, devendo arcar normalmente com a contribuição previdenciária patronal e com a retenção da contribuição previdenciária dos seus eventuais funcionários e colaboradores (autônomos contratados).

VI. Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD)

Como a entidade recebe frequentemente doações (contribuições voluntárias) em dinheiro de membros e patrocinadores, convém analisarmos a eventual incidência do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) sobre tais doações.

Ao analisarmos a legislação do Estado de São Paulo relativa ao ITCMD, verifica-se que a entidade poderia, em princípio, ser enquadrada na hipótese de não incidência legalmente qualificada, bem como na hipótese de isenção, desde que atendidos alguns requisitos fixados na respectiva legislação.

A hipótese de não incidência está prevista no art. 4º, do Decreto Estadual SP n. 46.655/02:

Art. 4º - O **imposto não incide** na transmissão de bens ou direitos ao patrimônio:

I - da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios;

II - de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

III - de templos de qualquer culto;

I - demonstrar adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação - PNE, na forma do art. 214 da Constituição Federal;

II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; e

III - oferecer bolsas de estudo nas seguintes proporções:

a) no mínimo, uma bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes da educação básica;

b) bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido.

IV - dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação** e de assistência social, **sem fins lucrativos**.

Todavia, como já expusemos no item V supra, entendemos que a entidade não pode ser considerada, propriamente, uma entidade educacional e, portanto, não faria jus a essa não incidência prevista em lei.

Assim, por entendermos que a entidade não se enquadra propriamente na definição de “instituição de ensino”, restaria a possibilidade de enquadrá-la na hipótese de isenção prevista para as associações com objetivos voltados à promoção da cultura, isto é, produção de “*conhecimento, de informação, de esclarecimento*” na área jurídica, mais especificamente voltada à tributação internacional.

Isto porque o § 1º do art. 6º do Decreto Estadual n. 46.655/02 determina que as entidades sem fins lucrativos estarão isentas do pagamento do ITCMD quando os seus objetivos sociais forem vinculados a apenas três hipóteses: direitos humanos, cultura ou preservação do meio ambiente. Cite-se:

Art. 6º (...)

Parágrafo 1º - Ficam também **isentas as transmissões “causa mortis” e sobre doação de quaisquer bens ou direitos a entidades sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente**, observado o procedimento para reconhecimento de isenção na forma prevista no art. 9º. (Grifamos e negritamos)

A partir da leitura do art. 216, III, da CF, pode-se concluir que o conceito de cultura abrangeria o desenvolvimento científico e as formas de expressão, conforme pode ser verificado:

Art. 216. **Constituem patrimônio cultural brasileiro** os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:

I - as **formas de expressão**;

(...)

III - as criações **científicas**, artísticas e tecnológicas; (grifamos e negritamos)

Uma vez que o Direito é uma Ciência¹⁰, poder-se-ia entender que a entidade estaria enquadrada nessa situação.

O art. 9º do Decreto Estadual n. 46.655/02 condiciona a isenção do ITCMD à observância dos requisitos exigidos em Resoluções Conjuntas com outros órgãos e, ainda, o parágrafo único do mesmo artigo estabelece a necessidade de a Secretaria da Fazenda Estadual de São Paulo reconhecer o direito à isenção por meio de um documento denominado “*Declaração de Isenção do Imposto sobre a Transmissão ‘Causa Mortis’ e Doação*”, como pode ser observado:

Art. 9º - Para fins de reconhecimento pela Secretaria da Fazenda da isenção para as entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente, deverão ser observados os procedimentos estabelecidos e as condições exigidas em resoluções conjuntas editadas pela Secretaria da Fazenda e, de acordo com a natureza da entidade, pela Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania, pela Secretaria da Cultura ou pela Secretaria do Meio Ambiente.

Parágrafo 1º - Para efeito de reconhecimento do direito à isenção, a Secretaria da Fazenda emitirá o documento denominado “Declaração de isenção do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD”, conforme modelo por ela aprovado, por prazo determinado, que:

- 1 - será utilizado pela entidade nos processos em que for interessada;
- 2 - poderá ser cassado a qualquer tempo por meio de ato publicado no Diário Oficial do Estado sempre que se verificar que a entidade deixou de preencher os requisitos que ensejaram a emissão desse documento ou de requerer a renovação do reconhecimento do seu direito à isenção no prazo estabelecido na resolução mencionada no “caput”. (Grifamos e negritamos)

A Resolução Conjunta SF/SC n. 01/02 da Secretaria da Fazenda e da Secretaria da Cultura do Estado de São Paulo estabelece os requisitos para que a sociedade sem fins lucrativos com objeto social destinado à promoção da cultura obtenha o reconhecimento da isenção por meio da Declaração de Isenção acima mencionada.

10. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 2-3.

Dentre os requisitos estabelecidos pela Resolução Conjunta consta a obtenção de um Certificado de Reconhecimento de Instituição Cultural que deve ser obtido na Secretaria da Cultura, mediante protocolo de Pedido de Reconhecimento de Isenção.

Para a obtenção desse Certificado, a Instituição deve declarar, conforme prevê o art. 3º, II, da Resolução Conjunta SF/SC n. 01/02 – que satisfaz os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional – que: (i) “não distribui qualquer parcela do seu patrimônio; (ii) aplica integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos constitucionais; e, (iii) mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”

Desta forma, entendemos que a entidade está apta a gozar da isenção do ITCMD sobre as importâncias recebidas em doação, afastando, portanto, o ônus desse tributo (hoje incidente à alíquota de 4% no Estado de São Paulo, conforme o art. 29 do Decreto Estadual n. 46.555/02), desde que sejam cumpridas as condições elencadas no art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN) e seja obtido o certificado acima indicado.

Entretanto, convém ressaltar que existem chances de a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo entender que a entidade não é uma associação voltada à promoção da cultura, negando-lhe o Certificado de Reconhecimento de Instituição Cultural.

Caso isto ocorra, a entidade poderá ingressar em juízo para pleitear o reconhecimento do direito à isenção ou, caso não deseje adotar medida judicial, deverá recolher os 4% sobre os valores recebidos como doações, a título de ITCMD.

Cumpra mencionar, por fim, que há uma isenção objetiva, aplicável para valores recebidos durante o ano-calendário (entre 1º de janeiro e 31 de dezembro), relativamente ao mesmo doador, que não superem 2.500 UFESP, o que equivale, atualmente, a R\$ 39.625,00¹¹.

11. Cf. artigo 6º, inciso II, alínea “a”, da Lei n. 10.705/2000 e do artigo 31, II, “b”, do Decreto n. 46.655/02.

VII. Imposto sobre Serviços (ISS)

De acordo com o Decreto n. 50.896/09 do Município de São Paulo, que aprovou o Regulamento de ISS, inexistente qualquer isenção aplicável à entidade, isto é, isenção de ISS na prestação de serviços por associação sem fins lucrativos.

Desta forma, os serviços prestados pela entidade estão, em regra, sujeitos à tributação pelo ISS, de acordo com o tipo de serviço, à alíquota mínima de 2% e à máxima de 5% sobre o preço do serviço.

Especificamente sobre os cursos, congressos, palestras e seminários organizados e ministrados pela entidade, estaríamos diante dos serviços listados no item 8 do art. 1º do Regulamento do ISS de SP, quais sejam, “8 - *Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza*”, e no subitem “8.02 – *Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza*”.

Portanto, tais serviços estão sujeitos ao ISS à alíquota de 5%, (art. 18, IV, do RISS/SP).

VIII. Conclusões

Diante do exposto, concluímos que a associação sem fins lucrativos não pode gozar de imunidade tributária, mas pode perfeitamente gozar da isenção de uma série de tributos federais, como o IRPJ, CSLL e CO-FINS, além de sujeitar-se a uma sistemática diferenciada para pagamento da contribuição ao PIS (1% sobre a folha de salários), desde que atenda aos requisitos determinados na legislação de cada um desses tributos.

Com relação às contribuições previdenciárias, inexistente imunidade ou isenção aplicável à entidade e, portanto, haverá a incidência de tais contribuições normalmente, na medida em que ocorram os respectivos fatos geradores.

Já no que tange ao ITCMD no Estado de São Paulo, existe isenção aplicável a instituições voltadas às atividades culturais. Para gozar de tal isenção sobre os valores recebidos como doação, a entidade deverá cum-

prir integralmente os requisitos referidos no art. 14 do CTN, bem como na legislação estadual própria desse tributo.

Ainda assim, caso o Fisco Estadual não concorde com o caráter cultural das atividades da entidade, poderá negar-lhe a referida isenção. Em não sendo obtido o reconhecimento da isenção, a entidade ficará sujeita ao ITCMD à alíquota de 4% aplicável sobre o valor de cada doação, cabendo – em nossa opinião – discussão em júízo.

Lembramos, contudo, que, para doações de um mesmo doador recebidas em espécie pela entidade durante o ano-calendário e cujo valor não supere R\$ 39.625,00, será aplicável a isenção de ITCMD, independentemente das considerações anteriores sobre esse mesmo tributo.

Finalmente, em relação ao ISS na legislação do Município de São Paulo, não há qualquer isenção aplicável à associação sem fins lucrativos que evite a incidência deste imposto sobre os serviços prestados por tal entidade. Assim, os cursos, palestras e seminários organizados e ministrados pela associação sem fins lucrativos estarão sujeitos ao ISS à alíquota de 5%.

OCULTAÇÃO DO REAL SUJEITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO E A QUEBRA DA CADEIA DE RECOLHIMENTO DO IPI

Remy Deiab Junior

1. Introdução

O objetivo do estudo em tela consiste na demonstração da quebra da cadeia de recolhimento do IPI ocasionada pela ocultação do real sujeito passivo na importação, por meio de fraude, simulação e de interposição fraudulenta de terceiros, com o fito de manter o real adquirente recôndito das relações obrigacionais tributárias formadas na importação e posterior comercialização no mercado interno.

Estabelece-se como hipótese básica à premissa de que a ocultação do real sujeito passivo ocasiona dano ao Erário e à Economia Nacional e adota-se como metodologia a pesquisa da bibliografia pertinente, assim como se alicerça na experiência do autor na condução de fiscalizações aduaneiras no âmbito da RFB.

Inicialmente, apresenta-se a legislação e as características que revestem de regularidade fiscal as três modalidades de importação atualmente admitidas pelo ordenamento pátrio.

Na sequência, analisa-se o conceito de ocultação do real sujeito passivo por meio de fraude, simulação e interposição fraudulenta de terceiros, apresentando-se a matriz legal e infralegal de tais dispositivos à luz da doutrina e da jurisprudência.

A seguir estuda-se a legislação do IPI, apresenta-se a sua regra-matriz de incidência e demonstra-se o impacto da ocultação do real sujeito passivo no que atine ao afastamento da condição de contribuinte equiparado a industrial e o conseqüente não recolhimento do IPI devido nas vendas para o mercado interno.

Por derradeiro, alicerçando-se na análise de um caso concreto, demonstra-se quantitativamente que a utilização de esquemas fraudulentos concebidos com essa finalidade ocasiona dano ao Erário e à Economia

Nacional, sendo puníveis com pesadas sanções nas esferas tributária, aduaneira e penal.

2. Modalidades de Importação

A legislação tributária vigente admite a atuação dos importadores em três diferentes modalidades de operações, sendo uma realizada diretamente, denominada importação por conta própria e as outras duas realizadas indiretamente, por meio da contratação de terceiras empresas, denominadas: importação por conta e ordem e importação por encomenda.

A análise das características de tais modalidades de importação torna-se relevante, haja vista a possibilidade de importadoras poderem ser utilizadas em esquemas fraudulentos e simulatórios, com o emprego de interpostas pessoas, com o intuito de ocultar os reais compradores dos produtos importados, a fim de tentar esquivá-los do recolhimento do IPI quando das saídas para o mercado interno, e de outras responsabilidades tributárias, aduaneiras e penais.

2.1 Importações por conta própria

Consiste na modalidade usual de importações diretas, segue o regramento genérico estampado na IN SRF n. 680 de 02/10/2006. Nessa modalidade, a própria importadora celebra a compra diretamente com o exportador estrangeiro, definindo o objeto da importação, o preço e as condições de adimplemento, inclusive no que toca ao valor do frete e do seguro internacional.

Usualmente, a importadora providencia junto ao exportador os documentos necessários, deixando patente que a importação será realizada com seus próprios recursos (por sua conta) e por seu próprio risco (por sua ordem).

A importadora, cujo responsável legal deve estar habilitado no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) nos termos do artigo 1º da IN SRF n. 650 de 12/05/2006, providencia a formalização da importação, registrando a declaração de importação (DI), recolhendo os tributos e demais despesas necessárias ao deslinde do despacho aduanei-

ro, que se dá pelo desembaraço aduaneiro, com recursos próprios, não raro utilizando despachante aduaneiro de sua confiança.

Desembaraçado o produto, emitida a nota fiscal de entrada e escriturada a entrada no seu estoque, a importadora, agregando margem de lucro, providencia a sua posterior venda no mercado interno, para clientes não definidos previamente.

Nessa modalidade, a importadora, além de figurar como contribuinte dos tributos incidentes na importação, tais como o imposto de importação (II), a contribuição para o programa de integração social (PIS_{IMP}), a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS_{IMP}), o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o IPI vinculado (IPI_{VINC}), também figura como contribuinte do IPI quando da venda dos produtos importados no mercado interno, na figura de estabelecimento equiparado a industrial.

2.2. Importações por conta e ordem de terceiros

O inciso I do artigo 80 da MP n. 2.158-35, de 24/08/2001, positivou a importação por conta e ordem, atribuindo à RFB o estabelecimento dos requisitos e condições necessárias para caracterizar a sua regularidade fiscal.

Outrossim, a mesma MP modificou o DL n. 37, de 18/11/1966¹, alçando o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, como responsável solidário pelo II, como responsável por infrações aduaneiras, além de tê-lo equiparado a estabelecimento industrial, arrolando-o como contribuinte do IPI, quando da saída para o mercado interno dos produtos importados.

Desse modo, o legislador estendeu a obrigatoriedade de destaque do IPI em toda a cadeia de negociação dos produtos industrializados de procedência estrangeira, ou seja, tanto a importadora como a adquirente devem destacar o IPI nas notas fiscais de saída e recolher o montante devido.

1. Adotar-se-á neste estudo a nomenclatura “Lei Aduaneira” para referências ao DL n. 37/66, seguindo TREVISAN (2008, p. 6).

Destarte, a RFB editou a IN SRF n. 225 em 18/10/2002, disciplinou o controle aduaneiro dessa modalidade de importação, conceituou-a e estabeleceu uma série de obrigações acessórias. Nessa toada, através dos artigos 12, 86, 87 e 88 da IN SRF n. 247, de 21/11/2002, a RFB repisou o conceito de importação por conta e ordem da IN SRF n. 225, esmiuçou algumas definições e estipulou novas formalidades necessárias para caracterizar a regularidade fiscal dessas operações.

Fulcrando-se na legislação retro pode-se afirmar que a natureza jurídica da importação por conta e ordem é de prestação de serviços e pode-se definir o *modus operandi* necessário para caracterizar sua regularidade fiscal.

De plano, destaca-se que tanto a importadora como a adquirente devem estar devidamente habilitadas no SISCOMEX nos termos do artigo 1º e do *caput* do artigo 26 da IN SRF n. 650, de 12/05/2006.

A adquirente contrata os serviços da importadora para que esta efetue a importação de produtos por ela demandados, por sua conta (recursos) e ordem. Formalizado o contrato de importação por conta e ordem, a adquirente o apresenta à unidade da RFB que jurisdiciona o seu estabelecimento matriz, com o intento de promover as vinculações necessárias no SISCOMEX, caracterizando a transparência da importação indireta para o Fisco.

Nessa modalidade, a adquirente encabeça a negociação diretamente com o exportador estrangeiro, definindo o objeto da importação, o preço, as condições de adimplemento, o valor do frete e do seguro internacional.

Avençada a compra e todos os detalhes da transação comercial, a adquirente contata o exportador informando os dados necessários para que os documentos instrutórios da operação espelhem quem é a importadora e quem é a adquirente, principalmente, com a fatura comercial identificando à adquirente, e o conhecimento de carga estando endossado/consignado ao importador, permitindo-o executar os procedimentos operacionais de despacho aduaneiro.

A adquirente remete à importadora todos os recursos necessários para a realização da operação, responsabilizando-se pelo adimplemento dos valores devidos ao exportador, ao transportador e ao segurador internacional.

A importadora providencia a formalização da importação, registrando a DI no SISCOMEX, com identificação dos dados do adquirente dos produtos de procedência estrangeira, recolhendo os tributos e demais

despesas aduaneiras necessárias ao desembaraço aduaneiro, com recursos remetidos pelo adquirente.

Desembaraçados os produtos, emitida a nota fiscal de entrada, a importadora contabiliza a entrada em estoque dos produtos em conta que reflita tratar-se de produtos de propriedade de terceiro e emite nota fiscal de saída, sem agregar margem de lucro, providenciando sua transferência para a adquirente.

Na data da saída dos produtos de seu estabelecimento, além de emitir nota fiscal de saída para o adquirente, a importadora deverá emitir nota fiscal de prestação de serviços, especificando o valor recebido pelos serviços prestados.

Uma vez recebida a mercadoria, contabilizada a entrada em estoque, desta feita utilizando conta contábil que reflita tratar-se de ativo próprio, a adquirente agrega margem de lucro e vende tais produtos ou lhe dá outra destinação desejada.

2.3. Importações por encomenda

A Lei n. 11.281, de 20/02/2006, positivou essa modalidade de importação indireta, criando a figura do encomendante predeterminado e atribuindo à RFB o estabelecimento dos requisitos e das condições necessárias para caracterizar a regularidade fiscal de atuação das empresas que optem por esta modalidade.

Escorando-se no disposto no artigo 11 do diploma em tela, tem-se que a natureza jurídica da importação por encomenda é de compra e venda mercantil e não de prestação de serviços, como no caso da importação por conta e ordem.

Destaca-se que, tal como na importação por conta e ordem, o legislador ordinário estendeu as condições de responsável solidário pelo II, responsável por infrações aduaneiras e estabelecimento equiparado a industrial, no que tange à incidência do IPI nas operações internas aos encomendantes predeterminados.

Por meio da edição da IN SRF n. 634, de 24/03/2006, a RFB disciplinou o controle aduaneiro das importações para revenda a encomendante predeterminado e estipulou uma série de obrigações acessórias,

cujos cumprimento torna-se necessário para caracterizar a regularidade fiscal da operação.

Com base na legislação supra, pode-se definir o *modus operandi* necessário para caracterizar a regularidade fiscal da importação por encomenda.

Urge salientar, que também nesse caso, tanto a importadora como a encomendante devem estar devidamente habilitadas no SISCOMEX, deste bordo, nos termos do artigo 1º e do parágrafo único do artigo 26 da IN SRF n. 650, de 12/05/2006 e no § 3º, do artigo 2º, da IN SRF n. 634, de 24/03/2006.

A importadora, instada por um pedido do encomendante predeterminado, negocia a importação com o exportador estrangeiro, pactuando o seu objeto, o preço e as condições de adimplemento, inclusive do frete e seguro internacionais.

A encomendante deve requerer previamente à unidade da RFB que jurisdiciona o seu estabelecimento matriz o registro das vinculações necessárias no SISCOMEX, refletindo a transparência da importação indireta para o Fisco.

Nessa modalidade, a importadora providencia com o exportador todo o leque de documentos necessários à operacionalização da importação, enfatizando que a transação se dará por sua conta (recursos) e por seu próprio risco.

Insta observar que, na importação por encomenda, é vedado qualquer tipo de adiantamento de recursos por parte da encomendante à importadora, mesmo que parcial, devendo ser utilizados somente recursos próprios desta última, sob pena de restar descaracterizada a importação por encomenda.

Dessa sorte, a importadora providencia a formalização da importação, registrando a DI no SISCOMEX, com identificação do encomendante predeterminado e dos produtos importados e recolhe tanto os tributos como as demais despesas aduaneiras necessárias ao desembaraço, com recursos próprios.

Finalmente, desembaraçados os produtos, emitida a nota fiscal de entrada, contabilizada a entrada em estoque, a importadora agrega margem de lucro e providencia a sua venda no mercado interno, emitindo nota fiscal de saída exclusivamente tendo como destinatário o encomendante predeterminado.

3. Ocultação do Sujeito Passivo

Repisando entendimento anterior², registra-se que, com o intento de aperfeiçoar a legislação no combate às operações de comércio exterior fraudulentas, foi editada a MP n. 66, de 29/08/2002, convertida na Lei n. 10.637, de 27/12/2002.

A Lei 10.637, incluindo o inciso V, ao artigo 23 do DL n. 1.455 de 07/04/1976, que define infrações que causam dano ao Erário, tipificou a ocultação do sujeito passivo como infração passível da aplicação da pena de perdimento das mercadorias transacionadas ou, caso as mesmas já tenham sido consumidas ou não tenham sido localizadas, a sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro.

De acordo com o artigo 68 da MP n. 2.158-35, de 24/08/2001, caso sejam detectados indícios que reflitam a ocorrência da ocultação do real sujeito passivo na importação, os produtos deverão ser retidos de forma cautelar pela RFB, até a conclusão do procedimento especial de fiscalização. O parágrafo único do artigo 68 da indigitada MP autorizou a RFB a disciplinar a matéria.

A RFB editou a IN SRF n. 228 de 21/10/2002, estabelecendo o rito a ser empregado pelas autoridades tributárias quando da abertura, em zona secundária, de procedimento especial de fiscalização para combate à interposição fraudulenta de pessoas, além de ter disciplinado nos artigos 65 e 66 da IN SRF n. 206 de 25/09/2002, o rito a ser aplicado, em zona primária, para o combate desse mesmo agir fraudulento, desta feita, focalizando determinadas importações.

Calha registrar que as atividades de fiscalização e controle do comércio exterior, essenciais aos interesses fazendários nacionais, deitam raízes no artigo 237, da CF, estão sob a incumbência do MF e são exercidas pela RFB.

Com efeito, caso a autoridade aduaneira, que possui o poder-dever de controlar e fiscalizar as importações, atribuição que também decorre do

2. DEIAB JUNIOR, Remy; NEPOMUCENO, Bruno Carvalho. Interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior perpetradas por pessoas físicas. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n.1794, 30 maio 2008. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11329>. Acesso em: 30 de maio de 2008.

poder de polícia insculpido no artigo 78, da Lei n. 5.172, de 25/10/1966 (CTN), venha a se deparar com situações fáticas que aduzam fundadas suspeitas de ocultação do sujeito passivo, de forma vinculada à legislação, tem a obrigação de reter as mercadorias e instaurar o respectivo procedimento especial de fiscalização.

Escorando-se em uma metodologia semelhante à de Castro (2004, p. 7-14), focalizando-se operações de importação, inicialmente buscou-se identificar o sujeito passivo do II, para depois verificar o significado de ocultação do sujeito passivo; para tanto, estribou-se na regra-matriz de incidência desse tributo.

O artigo 1º da Lei Aduaneira dispõe que o II incide sobre mercadoria estrangeira e que o seu fato gerador consiste na sua entrada no território nacional.

Com fulcro no inciso I do artigo 31 da Lei Aduaneira, verifica-se que qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria de origem estrangeira no território nacional é considerada pela lei como importador, sendo alçada à condição de contribuinte do II e a sujeito passivo desse imposto. Logo, tem-se no polo ativo a União e no polo passivo a pessoa jurídica que promover a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional.

Dada a relevância do vocábulo **promover** na definição de sujeito passivo do II e com o fito de verificar o seu significado escorou-se em De Plácido e Silva (2008, p. 1115) para quem promovente seria “a pessoa que toma qualquer iniciativa para promoção ou execução de alguma ação, feito ou processo”.

Assim, nem sempre quem aparenta ser o importador, de fato configura-se como tal, pois, em determinadas situações quem efetivamente promove a importação é o real detentor dos recursos empregados, o real adquirente recôndito.

Identificado o sujeito passivo, pode-se buscar o significado da ocultação do sujeito passivo; nessa finta, baseando-se em De Plácido e Silva (2008, p. 977-978), verifica-se o significado do termo **ocultação**, que é derivado do latim *occultatio*, de *occultare* (encobrir, esconder), e compreende a ação de esconder algo aos olhos de outrem, para que não seja vista, com o intuito de ocultar a verdade sobre os fatos ou a realidade das coisas.

Cotejando-se o significado de ocultação e a literalidade do inciso V, do artigo 23 do DL n. 1.455, de 07/04/1976, percebe-se que o núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de ocultar, esconder ou encobrir

a pessoa jurídica (real adquirente) que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se de fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros.

Segundo o artigo 136 do CTN, no âmbito do Direito Tributário, em regra, a responsabilidade por infrações é objetiva e independente da vontade do sujeito. No âmbito do Direito Aduaneiro, os artigos 94 e 95 da Lei Aduaneira, e o parágrafo único, do artigo 673 do Decreto n. 6.759, de 05/02/2009, também consagram a responsabilização objetiva como regra. Porém, caso exista disposição legal em contrário, como a expressa no inciso V do artigo 23 do DL n. 1.455 de 07/04/1976, a responsabilidade passa a ser subjetiva, dependendo da intenção do agente.

Compactua-se com Carvalho (2007, p. 233-234), para quem a ocultação do real adquirente consiste numa atividade-meio, geralmente utilizada para tentar encobrir outras infrações e objetivos, como: a) em caso de lançamento de crédito tributário o patrimônio do real adquirente é protegido da execução fiscal; b) crimes como o contrabando e o descaminho são imputados ao importador ostensivo; c) após o desembaraço as mercadorias podem ser introduzidas no mercado interno à margem da legalidade, sem a emissão de notas fiscais e o recolhimento dos tributos internos (PIS/PASEP, COFINS, IRPJ, CSLL, etc.); e, d) o real adquirente perde a condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial.

3.1. Fraude

Venosa (2005, volume I, p. 477-478) salienta que consiste em interesse de toda a sociedade coibir a obtenção de vantagens pessoais mediante fraude, enfatizando que a fraude seria uma forma de abuso e, como tal, poderia ser considerada como “o mais grave ato ilícito, destruidor das relações sociais, responsável por danos de vulto e, na maioria das vezes, de difícil reparação”.

Afirma que a fraude é um vício de variadas facetas, na qual pode estar presente num plexo de situações, compreendendo-se em todo ardil malicioso que determinada pessoa maneja com o objetivo de transgredir o Direito ou prejudicar terceiros, sendo que o negócio jurídico encetado é verdadeiro, porém, realizado visando impor prejuízos a terceiros ou para se esquivar do cumprimento da lei.

Xavier (2002, p. 78-79) pondera que a fraude possui três requisitos: a) um subjetivo, relacionado ao fim da conduta comissiva ou omissiva, reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir seu pagamento; b) outro subjetivo, concernente à intencionalidade fraudulenta refletida no caráter doloso da ação ou omissão; e c) um objetivo, referente aos meios utilizados para ocasionar prejuízo ao Fisco.

No âmbito do Direito Tributário, o conceito de fraude está insculpido no artigo 72 da Lei n. 4.502, de 30/11/1964³: “Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”.

No atinente à ocultação do real sujeito passivo na importação, a fraude pode traduzir-se em toda ação ou omissão que exclua ou modifique uma das características essenciais da obrigação tributária, *in casu*, a sujeição passiva, com o objetivo de reduzir, evitar ou diferir o pagamento dos tributos devidos.

3.2. Simulação

O termo simulação é oriundo do latim, *simulatio onis*, e significa fingimento, aparência, pretexto, disfarce ou dissimulação (MELLO, 2000, p. 91).

Em robusto estudo, Tôrres (2003, p. 282-312) revisa as principais teorias concernentes ao trato do conceito de simulação, destacando-se: a teoria voluntarista, a teoria declarativista, a teoria causalista e o acordo simulatório.

Para os voluntaristas, a simulação à vontade declarada pelas partes seria divergente da sua verdadeira intenção, tendo o negócio simulado três requisitos: a) uma declaração deliberadamente não conforme com a intenção; b) concertada de acordo entre as partes; e c) para enganar terceiros.

Segundo os declarativistas, a simulação também partiria de uma divergência entre a vontade real e a declarada, contudo, noutra ótica,

3. Adotar-se-á neste estudo a nomenclatura “Lei do IPI” para referências à Lei 4.502, seguindo TREVISAN (2008, p. 132).

assumiria mais relevância à declaração efetivamente formalizada em relação à intenção das partes.

Para os causalistas, a simulação poderia ser vislumbrada como uma divergência entre intenção prática e a causa típica do negócio jurídico externado.

A doutrina tradicional classifica a simulação em: absoluta, quando as partes concebem a aparência de um negócio jurídico em total discrepância com a realidade, de modo que o negócio refletido, o simulado, não teria o condão de modificar a sua esfera jurídica, contudo, para os olhos de terceiros pareceria um negócio jurídico válido; e, em simulação relativa, na qual existem dois negócios distintos, um real, encoberto e dissimulado, concebido com validade entre as partes, e outro, ostensivo, simulado e concebido para ludibriar terceiros.

Para a teoria do acordo simulatório, classifica-se a simulação em absoluta e relativa com foco em novos parâmetros, pois o propalado acordo simulatório comportaria a criação do contrato simulado e da relação dissimulada, que comporiam o contrato simulado, de modo que não existiriam dois negócios jurídicos, o simulado e o dissimulado, mas somente um, o negócio simulado.

Saavedra (2005, volume I, p. 31) entende que, nas importações, a simulação geralmente se processa agasalhada por um negócio jurídico formalizado por meio de um contrato, e que a divergência entre a vontade real e a declarada tem sido a causa dominante das apreensões de mercadorias encetadas pela RFB, quando identificados casos eivados de interposição fraudulenta de pessoas.

Nessa direção, pugna que essa declaração enganosa da vontade se concretiza no negócio jurídico subjacente às operações de importação, quando os dados informados pelo importador ostensivo no ato do registro da DI no SISCOMEX e em seus documentos instrutórios, em especial, a fatura que lastreia a transação comercial internacional, estão eivadas de simulação, não correspondendo ao objeto efetivo e real contratado entre as partes, no caso, o real exportador no exterior e o real adquirente no Brasil, importador de fato.

3.3. Interposição fraudulenta de terceiros

Para Ferrara (1999, p. 306) num negócio jurídico pode ocorrer a interposição de uma pessoa alheia com o intuito de ocultar o verdadeiro interessado, porém, essa intromissão de terceiro pode se revestir de forma jurídica diversa.

Dessa definição depreende-se que a interposição pode ocorrer de forma legal ou fraudulenta. Tôrres (2003, p. 423-424) leciona que a interposição de pessoas pode se revelar sob uma forma efetiva ou sob uma forma fictícia.

Na interposição efetiva, a pessoa interposta opera em nome próprio ou em nome de terceiro com base em negócios jurídicos legítimos, como no caso de mandato, representação, comissão e preposição, que caracterizariam a interposição efetiva por substituição, ou no caso da mediação, nunciação, agência e corretagem, que caracterizariam a interposição efetiva por intermediação.

Na interposição fictícia, que é contaminada por fraude ou simulação, a dissimulação das partes pode ocorrer tanto contra a pessoa de um dos contratantes, a exemplo das sociedades simuladas existentes apenas formalmente, mas despidas de capacidade econômico-financeira e empresarial, como somente contra a sua identidade, quando se utilizam declarações contratuais em nome diferente.

Logo, devem-se distinguir os atos válidos daqueles inválidos, ou seja, nos casos de interposição efetiva de pessoas, como na importação por conta e ordem e na importação por encomenda, tais atos devem ser protegidos pelo ordenamento, desde que as partes cumpram as formalidades legais e infralegais já ventiladas.

Noutro giro, nos casos de interposição fictícia de pessoas, justifica-se a superação de seus esquemas formais, engendrados para proteger a posição jurídica dos reais beneficiários, haja vista a criação de mera aparência de realidade, com o intuito de prejudicar interesse alheio, nesse caso, do próprio Estado.

A respeito da atuação de interpostas pessoas no âmbito de operações de comércio exterior, Carvalho (p. 230 e 234) destaca que esse agir objetiva ocultar das autoridades aduaneiras os verdadeiros responsáveis pelas

operações comerciais, visando livrá-los da imputação de eventuais ilícitos aduaneiros e penais perpetrados.

Salienta que na ocultação do real adquirente, o meio utilizado é a prestação de informações falsas no registro da DI, ou seja, inobstante o real adquirente seja o responsável pelas tratativas comerciais com o fornecedor e a ele se destinem os produtos importados, o mesmo não figura na DI, seja na figura de importador, seja na figura de adquirente ou encomendante predeterminado.

Guimarães (2005, p. 111) destaca que a atuação de interpostas pessoas no comércio exterior caracteriza-se pela utilização de empresas sem tradição, regularidade e capacidade financeira, com o intuito de ocultar negócios ou recursos mantidos à margem da tributação.

4. Imposto sobre Produtos Industrializados

Para análise dos principais traços do IPI relacionados a operações de importação e de saída para o mercado interno estribou-se no conceito de regra-matriz de incidência construído por Carvalho (2005, p. 255-366). Com efeito, pode-se obter a hipótese tributária (critério material, espacial e temporal) e a relação jurídica tributária (critério pessoal e quantitativo).

De acordo com o inciso IV do artigo 153 da CF, o IPI é de competência da União e, com esteio nos incisos I e II do artigo 46, do CTN, que versam sobre seus fatos geradores, verifica-se a existência de duas regras-matrizes, sendo uma para operações de importação e outra para operações de saída para o mercado interno.

Para a primeira regra-matriz, tem-se como critério material a importação de produtos industrializados e como critério temporal o desembaraço aduaneiro. Para a segunda regra-matriz, tem-se como critério material a comercialização de produtos industrializados por estabelecimento equiparado à industrial e como critério temporal a data da saída do estabelecimento.

Para efeitos do critério espacial, tem-se a incidência em qualquer ponto do território brasileiro no qual os critérios materiais ocorram.

A União figura no polo ativo da relação tributária, pois além de possuir a competência, também possui a capacidade tributária. No que

concerne ao polo passivo, os incisos I e II do artigo 51 do CTN estabelecem os sujeitos passivos.

No que tange a operações de importação, o importador é alçado à condição de contribuinte do IPI e para as operações de saída, são contribuintes o estabelecimento industrial e os equiparados a industrial.

De acordo com o inciso I do artigo 9º do RIPI, as empresas que importarem diretamente e que derem saída no mercado interno são consideradas estabelecimentos equiparados a industrial para efeitos da incidência do IPI. As pessoas jurídicas que importarem indiretamente, por meio da contratação de pessoas jurídicas para operar por sua conta e ordem ou por sua encomenda, também são consideradas, pelo inciso IX do artigo 9º do RIPI, que reproduz o artigo 79 da MP n. 2.158-35, de 24/08/2001, e, respectivamente, pelo artigo 13, da Lei n. 11.281, de 20/02/2006, estabelecimentos equiparados a industrial.

Apresentados os contornos do critério pessoal, focaliza-se o critério quantitativo do conseqüente do IPI, buscando suas bases de cálculo e alíquotas.

Para as importações, a base de cálculo é o valor aduaneiro acrescido do II e dos encargos cambiais recolhidos pelo importador, conforme alínea “b”, do inciso I do artigo 14 da Lei do IPI e no inciso I do artigo 47 do CTN. Para as operações de saídas internas, a base de cálculo é, em regra, o valor total da operação.

As alíquotas são seletivas em função da essencialidade do produto, idênticas para operações de importação e internas, em regra, *ad valorem*, e estão na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto n. 6.006, de 28/12/2006.

A não cumulatividade do IPI está prevista no inciso II do § 3º do artigo 153 da CF, no artigo 49 do CTN, e no art. 225 do RIPI. De acordo com a legislação, o critério de aplicação do princípio da não cumulatividade é o sistema de “imposto sobre imposto”, pelo qual, o valor a recolher é obtido pela diferença entre o imposto a pagar e o imposto pago quando da aquisição de produtos tributados no mesmo interregno. A não cumulatividade se opera por meio da compensação, mecanismo que possibilita o abatimento dos valores cobrados de IPI nas operações anteriores.

Logo, considerando as importações por conta própria, o valor do IPI recolhido na importação vai compor, juntamente com os demais créditos, o total de créditos que poderá ser deduzido do valor total de débitos

do IPI incidentes sobre as saídas internas, devendo ser recolhida somente a diferença que resultar a maior.

Nas importações indiretas, tanto as importadoras como as adquirentes e as encomendantes, são obrigadas a destacar o IPI nas saídas internas, compondo, juntamente com o valor do IPI das demais saídas, o montante total de débitos, do qual poderão deduzir o valor do IPI pago quando das entradas de produtos tributados em seus estabelecimentos, recolhendo somente a diferença.

Nas situações fáticas em que ocorra a ocultação do real adquirente, estará configurado o afastamento doloso de sua condição de contribuinte na figura de estabelecimento equiparado a industrial, acarretando o não recolhimento do IPI.

5. Dano ao Erário e à Economia Nacional

O dano ao Erário ocasionado pela ocultação do sujeito passivo é presumido pelo próprio legislador, conforme disposto no artigo 23, *c/c* o seu inciso V do DL n. 1.455 de 07/04/1976.

Malgrado a existência da presunção legal em tela, passa-se a demonstrar quantitativamente o dano ao Erário. Para isso, será apresentado um exemplo hipotético, considerando a importação de uma carga de produtos industrializados de origem estrangeira por uma importadora com a subsequente revenda para uma terceira empresa, a real adquirente. O impacto tributário será focalizado considerando duas situações:

- a) a primeira, consistirá numa operação regular, na qual tanto a importadora como a adquirente cumpriram todas as formalidades necessárias para caracterizar a regularidade fiscal da importação indireta, de modo que a real adquirente foi alçada à condição de contribuinte do IPI como estabelecimento equiparado a industrial;
- b) a segunda, considerará uma operação irregular, na qual a real adquirente utiliza-se de um esquema simulatório, baseado na interposição fraudulenta de uma importadora de fachada, com o intuito de não figurar como contribuinte do IPI na figura de estabelecimento equiparado a industrial.

Nessa trilha, torna-se necessária a estipulação de alguns pressupostos:

- a) as empresas são optantes pelo regime de lucro real no âmbito do IRPJ;
- b) ambas sofrem a incidência não cumulativa do PIS e da COFINS; e
- c) as alíquotas do II e do IPI são *ad valorem*.

Considerando que o valor aduaneiro dos produtos importados é de R\$ 100.000,00 e apoiando-se na regra-matriz de incidência, obtiveram-se os valores dos tributos incidentes na importação – II, IPI_{VINC}, ICMS, PIS_{IMP} e COFINS_{IMP}.

TABELA 01 – TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO

Dados da Importação	Importadora Regular	Importadora de Fachada
	Sem Interposição Fraudulenta	Com Interposição Fraudulenta
Valor Aduaneiro	100.000,00	100.000,00
II = 10%	10.000,00	10.000,00
IPI _{VINC} = 20%	22.000,00	22.000,00
ICMS = 18%	31.861,00	31.861,00
PIS _{IMP} = 1,65%	2.345,00	2.345,00
COFINS _{IMP} = 3,00%	10.801,00	10.801,00
Total dos Tributos Aduaneiros	77.007,00	77.007,00
Despesas Aduaneiras (DA)	10.000,00	10.000,00
Custo Total de Importação (CT)	187.007,00	187.007,00

Fonte: O autor (2010).

Verifica-se que o valor dos tributos incidentes na importação foi o mesmo tanto na operação regular, como na irregular, R\$ 77.007,00, o qual, quando acrescido do valor despendido com as demais despesas adu-

aneiras necessárias para a internação, implicou um custo total de importação de R\$ 187.007,00.

Considerando que a importadora vendeu os produtos industrializados de procedência estrangeira para a adquirente por R\$ 400.000,00, que representa o custo total de importação de R\$ 187.007,00 adicionado da margem de lucro, e apoiando-se na regra-matriz de incidência respectiva, obtiveram-se os valores dos demais tributos incidentes na subsequente venda interna – ICMS, PIS sobre o faturamento (PIS_{FAT}), COFINS sobre o faturamento (COFINS_{FAT}), e IPI – conforme ilustrado na Tabela 02 a seguir apresentada.

Com fulcro nos valores em mesa, constata-se que para a situação regular, o valor total dos tributos internos foi de R\$ 170.671,00, ao passo que na situação irregular, evitada de vício pela interposição fraudulenta da importadora de fachada, esse valor foi reduzido para R\$ 124.805,00, em virtude do almejado não destaque do IPI incidente na operação de saída no valor de R\$ 66.667,00.

TABELA 02 – TRIBUTOS INCIDENTES NO MERCADO INTERNO

Dados da Venda para o Mercado Interno	Adquirente Regular		Adquirente Oculto	
	Equiparado a Industrial		Não Equiparado a Industrial	
	Tributação NF _{SAÍDA}	Saldos	Tributação NF _{SAÍDA}	Saldos
Preço de Venda (RBV)	400.000,00	212.993,00	400.000,00	212.993,00
ICMS = 18%	73.171,00	41.310,00	87.805,00	55.944,00
PIS _{FAT} = 1,65%	5.500,00	3.155,00	6.600,00	4.255,00
COFINS _{FAT} = 3,00%	25.333,00	14.532,00	30.400,00	19.599,00
IPI _{VINC} = 20%	66.667,00	44.667,00	0,00	0,00
Total dos Tributos Internos	170.671,00	103.664,00	124.805,00	79.798,00

Fonte: O autor (2010).

A Tabela 03 apresenta a receita tributária total da União na situação regular (R\$ 107.500,00) e na irregular (R\$ 69.000,00), montantes que, cotejados, refletem o valor total do dano ao Erário (R\$ 38.500,00) ocasionado pelo esquema em foco.

TABELA 03 – RECEITA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO

Receita Tributária	Situação Regular	Situação Irregular
	Sem quebra da cadeia de recolhimento do IPI	Com quebra da cadeia de recolhimento do IPI
União	107.500,00 ¹	69.000,00 ²
%	27%	17%

Fonte: O autor (2010).

Notas:

- 1 R\$ 10.000,00 de II, R\$ 5.500,00 de PIS, R\$ 25.333,00 de COFINS e R\$ 66.667,00 de IPI;
- 2 R\$ 10.000,00 de II, R\$ 22.000,00 de IPIVINC, R\$ 6.600,00 de PIS e R\$ 30.400,00 de COFINS.

Comprovado e quantificado o dano ao Erário, destaca-se que o emprego da fraude em tela também acarreta dano à Economia Nacional; nesse sentir, compactua-se com Saavedra (2005, volume I, p. 30), para quem a interposição fraudulenta na importação lesa o patrimônio público de forma direta e indireta. Impacta diretamente em virtude do não recolhimento ou recolhimento a menor dos tributos devidos e indiretamente ao ensejar uma concorrência desleal com as empresas estabelecidas, ocasionando, inclusive, o desemprego.

6. Sanções

Nas esferas tributária e aduaneira, a ocultação do real sujeito passivo é punível com as seguintes sanções:

- a) **Aplicação da pena de perdimento dos produtos importados:** caso os produtos objeto da infração sejam encontrados ou estejam sob

controle aduaneiro, aplica-se o disposto no artigo 23, inciso V e § 1º, do DL n. 1.455, de 07/04/1976, pelo dano ao Erário descrito no inciso V do mesmo artigo, na redação do artigo 59 da Lei 10.637, de 30/12/2002.

b) **Aplicação de multa equivalente a 100% do valor aduaneiro dos produtos importados**⁴: caso os produtos objeto da infração não sejam localizados ou já tenham sido consumidos, aplica-se o disposto no § 3º, do artigo 23 do DL n. 1.455, de 07/04/1976, na redação do artigo 59 da Lei 10.637, de 30/12/2002.

c) **Aplicação de multa equivalente a 10% do valor aduaneiro dos produtos**⁵: aplica-se na importadora interposta a chamada **multa por cessão de nome** insculpida no artigo 33 da Lei n. 11.488, de 15/06/2007, para fatos geradores ocorridos após 15 de junho de 2007, data do início de vigência da lei.

d) **Declaração de Inaptidão do CNPJ da importadora interposta**: essa pesada sanção deve ser aplicada nas seguintes situações:

d.1) **Pessoa jurídica com irregularidades no comércio exterior**: caso a importadora não apresente documentação hábil e idônea capaz de comprovar a origem lícita dos recursos empregados nas importações, deve-se formalizar processo específico para declaração de inaptidão do seu CNPJ com esteio no §1º, do artigo 81, da Lei 9.430, de 27/12/1996, na redação dada pela Lei 10.637, de 30/12/2002, na forma disciplinada pela RFB através do artigo 39, inciso III, combinado com os artigos 42 e 43 da IN RFB nº 1.005, de 08/02/2010, e artigo 11, parágrafo único, da IN SRF nº 228, de 21/10/2002.

d.2) **Pessoa jurídica não localizada**: caso a importadora não seja localizada no seu domicílio tributário informado nas bases de dados oficiais da RFB, deve-se formalizar processo específico para declaração de inaptidão do seu CNPJ com fulcro no §5º, do artigo 81, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009, na

4 Caso tenham sido identificados os reais adquirentes das mercadorias importadas fraudulentamente, entende-se que se deve efetuar o lançamento da multa tendo como contribuinte a importadora interposta, e como responsáveis solidários os reais adquirentes.

5 Sustenta-se que a aplicação da multa por cessão de nome não afasta a aplicação da pena de perdimento, casos as mercadorias sejam localizadas ou estejam sob controle aduaneiro, ou da multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mesmas já tenham sido consumidas ou não sejam localizadas, ou seja, propugna-se que as sanções são aplicáveis cumulativamente, pois, punem condutas distintas.

forma disciplinada pela RFB através do artigo 39, inciso III, combinado com o artigo 41, incisos I e II, da IN RFB nº 1.005, de 08/02/2010.

e)- **Baixa de Ofício do CNPJ da importadora interposta:** sanção impositiva caso a situação fática revele:

e.1)- **Pessoa jurídica inexistente de fato:** caso a importadora não seja localizada no seu domicílio tributário consignado nas bases de dados oficiais da RFB; não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto social, inclusive não comprove a efetiva integralização de seu capital social; ou se encontre com suas atividades paralisadas, deve-se formalizar processo para fins de declaração de baixa de ofício de seu CNPJ na forma disciplinada pela RFB através do inciso II, do artigo 28, da IN RFB nº 1.005, de 08/02/2010.

Na esfera penal, cabe salientar que a ocultação do real sujeito passivo, considerada isoladamente, não constitui crime, pois não existe nenhum tipo penal que o defina; não obstante, tal agir fraudulento é um meio pelo qual pode desembocar no cometimento de diversos crimes, destacando-se:

a) **Falsidade ideológica:** na medida em que a interposta simula estar importando por conta própria, quando de fato está importando a mando de terceiros ocultos, a mesma utiliza documentos com informações inverídicas que não refletem a real transação e presta informações inidôneas no registro da DI no SISCOMEX, inserindo declaração falsa ou diversa da que deveria ser registrada com o fito de prejudicar o Fisco e alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante, situação que pode se amoldar ao tipo previsto no artigo 299 do CP.

b) **Descaminho:** Em virtude dessa conduta ardilosa, além de ocorrer o não recolhimento do IPI, resta caracterizada uma importação fraudulenta, de modo que a venda, a exposição à venda ou a manutenção em depósito de produtos assim introduzidos no território nacional, pode implicar o crime tipificado no artigo 334 do CP, na modalidade tentada ou consumada (c/c no artigo 14, inciso II, do CP).

c) **Sonegação Fiscal:** não raro, em decorrência da ocultação do real sujeito passivo, tanto as importadoras interpostas, como os reais compradores, mantêm recursos à margem da tributação, condutas que, em tese, podem se amoldar ao crime de sonegação fiscal vazado no artigo 1º, da Lei n. 4.729, de 14/07/1965.

d) **Formação de Quadrilha:** geralmente, a implementação da ocultação do real sujeito passivo ocorre mediante a associação de várias pessoas físicas e jurídicas encabeçadas por um mentor intelectual, com o fito de lesar o Erário e à Economia Nacional, situação que, em tese, se subsume ao tipo do artigo 288 do CP.

Por fim, destaque-se que, caso o esquema de ocultação do sujeito passivo tenha sido realizado em conjunto com subfaturamento, pode ocorrer o crime de **operação de câmbio não autorizada** e **evasão de divisas**, tipificado no art. 22 da Lei n. 7.492, de 16/06/1986, ou, caso o valor dos produtos importados tenha sido superfaturado, pode ocorrer o crime de **lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores**, tipificado no artigo 1º da Lei n. 9.613, de 03/03/1998.

Conclusão

Demonstrou-se que a legislação admite a atuação dos importadores em três diferentes modalidades, sendo uma realizada diretamente – a importação por conta própria –, e as outras duas realizadas indiretamente, por meio da contratação de terceiras empresas – a importação por conta e ordem e a importação por encomenda.

Verificou-se que as três modalidades de importações são opções perfeitamente legítimas, protegidas pelo ordenamento, desde que respeitadas as diversas formalidades e obrigatoriedades vazadas na legislação pertinente.

Demonstrou-se a possibilidade de importadoras serem utilizadas como interpostas pessoas, com o intuito de ocultar os reais compradores, a fim de tentar protegê-los de suas responsabilidades tributárias, aduaneiras e penais.

Dentre as responsabilidades tributárias e aduaneiras, focalizou-se o impacto dessa infração no atinente à tentativa de esquivar os verdadeiros responsáveis pelas importações fraudulentas da obrigatoriedade do destaque e recolhimento do IPI devido quando das saídas para o mercado interno.

Concluiu-se que, caso determinadas importações sejam realizadas com base em fraude, simulação ou interposição fraudulenta de pessoas, tentando fazer parecer aos olhos do Fisco tratar-se de importações por conta própria, quando de fato, consistem em importações por conta e ordem ou por encomenda dissimuladas, com o fito de ocultar seus verda-

deiros beneficiários, esquivando-os das diversas responsabilidades existentes, tais esquemas devem ser superados pelas autoridades tributárias, mediante a aplicação das sanções cabíveis.

Demonstrou-se teoricamente e comprovou-se quantitativamente que o emprego da ocultação do real sujeito passivo na importação ocasiona dano ao Erário e à Economia Nacional, confirmando a hipótese básica do presente estudo.

Por fim, apresentaram-se as sanções a que estão sujeitos os responsáveis pela implementação e execução desses esquemas fraudulentos.

Referências

CARVALHO, Marcelo Pimentel de. *Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude*. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, Wagner Wilson. *As alterações na legislação aduaneira introduzidas pelos artigos 59 e 60 da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002*. 60 f. Monografia (especialização em direito tributário). Escola de Administração Fazendária/Universidade Federal de Pernambuco, Brasília, 2004.

COELHO, Flávio José Passos. *Facilitação comercial: desafio para uma aduana moderna*. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

DEIAB JUNIOR, Remy; NEPOMUCENO, Bruno Carvalho. Interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior perpetradas por pessoas físicas. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 12, n.1794, 30 maio 2008. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11329>. Acesso em: 30 maio 2008.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Tributos sobre o comércio exterior. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Campinas: Red Livros, 1999.

FERREIRA, Jean Marcos. *Confisco e perda de bens no direito brasileiro*. Campo Grande: Editora Campo Grande, 2000.

FERREIRA, Rony. Perdimento de bens. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Defesa em juízo. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GUIMARÃES, Grigorio Herton Alves. *A interposta pessoa e a responsabilidade tributária de terceiros*. Dissertação (mestrado em direito). Belém: Universidade da Amazônia, 2005.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

NADER, Patrícia Audibert; VALENTE, Patrícia Martins. O princípio da não-cumulatividade no IPI: a adoção do sistema constitucional do crédito tributário. *Revista de Direito Público da UEL*, Ano 2, Edição n 3, Set/Dez de 2007. Disponível em: http://www2.uel.br/revistas/direitopub/pdfs/VOLUME_2/num_3/patricias.pdf. Acesso em: Julho de 2008.

PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção aplicável ao subfaturamento na importação: pena de perdimento ou pena de multa?. In: TREVISAN, Rosaldo (coord.). *Temas atuais de direito aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008.

SAAVEDRA, Luiz Alberto. Interposição fraudulenta de terceiros nas importações. *Repertório de Jurisprudência IOB*, 1ª Quinzena de Janeiro de 2005, n. 1/2005, Volume 1.

TREVISAN, Rosaldo. *Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro*. Dissertação (mestrado em direito). Curitiba: Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Autonomia privada nas importações e sanções tributárias. In: TREVISAN, Rosaldo (coord.). *Temas atuais de direito aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008.

_____. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada. Simulação. Elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos. Planejamento tributário: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005.

A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E SUAS IMPLICAÇÕES NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Wanessa Mendes de Araújo

Introdução

A supremacia constitucional representa a mais importante garantia do cidadão contra o arbítrio estatal. Com vistas a garantir o respeito à Lei Fundamental, a Constituição concebe um sistema de controle para a eliminação do mundo jurídico das normas elaboradas em desconformidade com seu texto – o controle de constitucionalidade. Em sede tributária, o desenvolvimento de práticas arbitrárias, tanto por parte do legislador, como da administração tributária, revela que esse é o único instrumento de que dispõe o contribuinte para tornar efetivo o controle jurídico sobre o poder de tributar.

A declaração de inconstitucionalidade de norma jurídica tributária tem influência direta e imediata nas relações jurídicas constituídas sob o fundamento legal eliminado do sistema normativo, em especial, quando a decisão tem efeito retroativo, por nulificar todos os atos passados.

Restando patente e universal o abuso do poder de tributar e considerando que as relações jurídicas tributárias têm índole essencialmente patrimonial, torna-se salutar estudar quais implicações decorrem da decisão de inconstitucionalidade de lei tributária no mundo fenomênico.

São os objetivos específicos do presente estudo identificar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da lei tributária sobre as relações jurídico-tributárias constituídas sob sua égide e estudar a ação de repetição de indébito, como mecanismo apto à restituição do tributo declarado inconstitucional.

O presente artigo estrutura-se em quatro capítulos. No primeiro, discorre-se sobre a supremacia constitucional, destacando-a como garantia-mor do cidadão contra o arbítrio estatal. No segundo, aborda-se a temática do controle de constitucionalidade, destacando os modelos

previstos no ordenamento jurídico brasileiro. No capítulo terceiro, trata-se do ciclo de positivação da norma jurídica tributária, demonstrando a formação dessa relação jurídica. No quarto capítulo, disserta-se sobre a repetição de indébito tributário, tendo como fundamento a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo. Por derradeiro, firma-se posicionamento sobre o tema.

Para a comprovação dos resultados de forma pura, utiliza-se a pesquisa bibliográfica e documental, por meio de uma abordagem qualitativa, visando a atingir suas finalidades descritivas e exploratórias, a partir dos métodos de observação, análise e interpretação dos dados.

1. Da supremacia constitucional

O princípio da supremacia constitucional significa que a Constituição se coloca no grau máximo do sistema jurídico do país, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção em que ela os distribui (MORAES, 2004, p. 598).

A hierarquização valorativa imposta à pluralidade de normas jurídicas existentes visa a garantir a unidade do sistema jurídico. Assim, sendo a Constituição a norma fundamental do Estado, em face do escalonamento normativo, uma norma inferior só terá validade na medida em que respeite os fundamentos determinantes de sua produção, isto é, pela maneira determinada pela outra norma superior.

O Estado, para enquadrar-se como Estado Social e Democrático de Direito, deve estar submetido a normas jurídicas reguladoras de suas ações; em consequência, deve submissão à lei. No entanto, a flagrante universalização de práticas arbitrárias, tanto por parte do legislador, como da administração tributária, revela a insuficiência da lei como limite ao poder de tributar, fazendo com que a Constituição, enquanto norma criadora do próprio arquétipo estrutural do Estado e definidora de suas normas fundamentais, ao estabelecer os direitos e garantias fundamentais, atue como verdadeira garantia do contribuinte contra os desmandos estatais.

Frise-se que o mecanismo adotado pelo constituinte brasileiro de inserir, no texto constitucional, regras de tributação específicas, minudentes, que deveriam estar encartadas em regulamentos de tributos, refletindo verdadei-

ro programa de política econômica, de igual modo ao princípio da legalidade, tem se revelado insuficiente para garantir a efetiva defesa do contribuinte contra os abusos do poder de tributar. Ao contrário, tal medida apenas tem concorrido para o amesquinamento das garantias fundamentais do cidadão contribuinte, ao passo que fomenta o caráter desintegrativo dos fundamentos jurídicos de ordem constitucional (MACHADO, 2004, p. 132).

A supremacia constitucional no trato das questões tributárias é o único instrumento de que o Direito dispõe para tornar efetivo o controle jurídico do poder de tributar e, por conseguinte, conter a pressão gigantesca exercida pela voracidade arrecadatória do Fisco.

Em face da noção de escalonamento normativo, a edição de lei em desconformidade com a Constituição provocará a sua necessária declaração de inconstitucionalidade, visto que o sistema não pode admitir contradições internas, sob pena de ver-se sua imediata implosão; devem, pois, tais incongruências ser resolvidas por regras ditadas pelo próprio sistema, chamado de controle de constitucionalidade das leis.

2. Controle de constitucionalidade

O controle de constitucionalidade configura-se como garantia de supremacia dos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição, os quais, além de configurarem limites ao poder do Estado, são também parte de sua legitimação, por determinar seus deveres e tornar possível o processo democrático de um Estado de Direito.

Controlar a constitucionalidade significa verificar a compatibilidade de uma lei ou ato normativo com a Constituição, verificando seus requisitos formais e materiais. O primeiro caso está relacionado ao conteúdo das normas constitucionais, enquanto o segundo refere-se às regras contidas na Constituição acerca do processo legislativo.

O sistema de controle difuso de constitucionalidade teve origem na célebre sentença proferida na Suprema Corte dos Estados Unidos da América do Norte, em 1803, no famoso caso *Marbury versus Madison*, em que o Chief Justice John Marshall afirmou a supremacia jurisdicional sobre todos os atos dos poderes constituídos, permitindo-se ao Judiciário, mediante casos concretos postos em julgamento, interpretar a Carta

Magna, adequando e compatibilizando os demais atos normativos com suas superiores normas (MORAES, 2004, p. 609).

O controle concentrado de constitucionalidade surgiu na Áustria, em 1920, quando a Constituição daquele país criou um tribunal com exclusividade para o exercício do controle judicial de constitucionalidade de leis e atos normativos. Esse sistema, idealizado por Kelsen, reflete o repúdio de seu idealizador ao modelo norte-americano, o qual, em detrimento do princípio da igualdade, tinha efeitos limitados, por prestar-se à resolução apenas de casos concretos; já no modelo austríaco, a constitucionalidade poderia ser manejada como motivo principal da ação, gerando efeitos *erga omnes* (VARGAS, 2005, p. 108).

No tocante ao sistema brasileiro de controle de constitucionalidade, a Constituição Imperial de 1824 não estabeleceu qualquer sistema de controle, consagrando o dogma da soberania do Parlamento (LENZA, 2004, p. 84).

O sistema incidental difuso foi introduzido pela Constituição de 1891, influenciada pelo modelo norte-americano, mas somente instalou-se efetivamente a partir da Lei n. 221, de 20 de novembro de 1894.

A Constituição de 1934 introduziu a chamada “cláusula de reserva de plenário”, estabelecendo a prerrogativa de o Senado Federal suspender com eficácia *erga omnes* a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional por decisão definitiva; além disso, inseriu no ordenamento jurídico a ação direta de inconstitucionalidade interventiva.

A partir da Emenda Constitucional n. 16, de 26 de novembro de 1965, sob a vigência da Constituição de 1946, ampliou-se o sistema de controle de constitucionalidade, com a previsão do controle concentrado, mediante a criação da ação direta de inconstitucionalidade, de competência originária do Supremo Tribunal Federal, para processar e julgar a representação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, e cuja legitimidade ativa era restrita ao Procurador-Geral da República (SABINO, 2003, p. 54).

A Constituição de 1988 não só manteve a duplicidade do sistema de controle de constitucionalidade como ampliou a legitimação para a propositura da representação de inconstitucionalidade. Ademais, previu a criação da arguição de descumprimento de preceito fundamental, e sob sua égide, a Emenda Constitucional n. 3, de 1993, implementou a ação declaratória de constitucionalidade (LENZA, 2004, p. 87).

O Controle difuso de constitucionalidade (também conhecido como controle repressivo, posterior, controle pela via de exceção ou defesa, ou controle aberto, que pode ser realizado por qualquer juízo ou tribunal do Poder Judiciário – respeitada, nesse último, a “cláusula de reserva de plenário”) verifica-se em casos concretos, atuando como verdadeira questão prejudicial ao exame do mérito, constituindo a causa de pedir processual. O provimento jurisdicional, nesse caso, produz efeitos *inter partes* e *ex tunc* (LENZA, 2004, p. 97).

O sistema do controle concentrado de constitucionalidade tem por objeto a própria questão da inconstitucionalidade de ato normativo em tese, a qual será decidida *principaliter*.

Por meio desse modelo de controle, expurga-se do sistema lei ou ato normativo viciado, material e/ou formalmente. A decisão no controle concentrado produzirá efeitos *erga omnes* e *ex tunc*. No entanto, como exceção à regra geral do princípio da nulidade, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria qualificada de 2/3 de seus Ministros, restringir os efeitos da declaração, decidindo que ela só tenha eficácia a partir do seu trânsito em julgado (efeito *ex nunc*) ou de outro momento a ser fixado.

A questão da eficácia da declaração de constitucionalidade no tempo, se *ex tunc* ou *ex nunc*, protraí relevante interesse à seara tributária, em razão de as relações jurídicas constituídas sob a égide de determinada norma serem essencialmente patrimoniais.

A concessão de efeitos *ex nunc* importa a manutenção de todos os efeitos produzidos no passado até o trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, enquanto a aplicação de efeitos para o futuro implica a produção de efeitos da norma inconstitucional até data fixada pelo Supremo Tribunal Federal, que poderá ser qualquer momento entre a edição da norma e a publicação oficial da decisão (MORAES, 2004, p. 648).

Atribuir eficácia retroativa à lei ou ato normativo implica o desfazimento, desde a sua origem, do ato declarado inconstitucional, juntamente com todas as consequências dele derivadas, uma vez que os atos inconstitucionais são nulos, e portanto, destituídos de qualquer carga de eficácia jurídica, alcançando a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, inclusive os atos pretéritos com base nela praticados. Além disso, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma acarreta a reprecinação da norma anterior que por ela houver sido revogada,

uma vez que a norma inconstitucional é norma nula, não subsistindo nenhum de seus efeitos (MORAES, 2004, p. 648).

A retirada de lei ou ato normativo inconstitucional provoca consequências imediatas nas relações jurídicas estabelecidas e nas potencialmente aptas de sua constituição. Considerando a índole essencialmente patrimonial das relações tributárias, e que a nulificação de todos os atos praticados sob a égide de tal preceito normativo pode ser um dos efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade, surge a necessidade de se apurar quais implicações terá o exercício do controle de constitucionalidade sobre a relação jurídica tributária, em especial, no que se refere à restituição do tributo pago indevidamente.

3. Do ciclo de positivação da norma jurídica tributária

O processo de positivação da norma jurídica tributária inicia-se com o exercício das competências tributárias, delineadas constitucionalmente, avançando à incidência, a qual possibilita o surgimento da relação jurídica, passando pelo lançamento tributário que juridiciza a incidência tributária e possibilita o surgimento da relação jurídica, e se exaure com o pagamento espontâneo da obrigação tributária oriunda da relação jurídica estabelecida entre os sujeitos relatados no lançamento (CONRADO, 2002, p. 30).

O ordenamento jurídico concedeu ao contribuinte diversos instrumentos para interferir nesse processo, desde o momento em que a competência foi exercitada, por meio da propositura de ações que tenham por finalidade a expedição de norma individual e concreta proibitiva da atividade de lançar ou que visem à desconstituição do lançamento, como forma de obstar esse ciclo de positivação.

Optando pela não interferência expressa e tendo o processo de positivação atingido sua finalidade precípua – o cumprimento pelo contribuinte, por meio de pagamento espontâneo, da obrigação tributária –, mas verificando-se que a obrigação tributária adimplida apresenta incompatibilidades, o ciclo de positivação então concluído poderá ser desconstituído, gerando o direito subjetivo do sujeito passivo da obrigação tributária de exigir a restituição dos valores indevidamente pagos, por meio da ação de repetição de indébito tributário.

4. Da repetição de indébito tributário

A ação de repetição de indébito tributário, com fulcro legal nos arts. 165 ao 169 do CTN, objetiva não só a constituição do pagamento como indevido, bem como a correspondente relação de débito com o Fisco. Trata-se do instrumento jurídico de conhecimento do indébito e justifica-se à medida que permite a reanálise de todo o fluxo narrativo sedimentado pelo direito, marcado pela incidência, pelo ato de lançamento e pelo pagamento (VARGAS, 2005, p. 117).

Na repetição de indébito, os deveres e direitos se invertem, de modo que cumprida a obrigação tributária de um tributo indevido, como meio de recomposição do pagamento, o sujeito passivo assume a posição de sujeito ativo com direito subjetivo a exigir a devolução dos valores recolhidos, enquanto o Fisco, antes sujeito ativo, torna-se sujeito passivo com dever de cumprir a exigência imposta pela procedência do pleito de repetição de indébito (VARGAS, 2005, p. 116).

O contribuinte poderá pleitear a restituição dos valores pagos indevidamente, apelando à via judicial ou à via administrativa. Entende-se que órgãos administrativos de julgamento não podem analisar a inconstitucionalidade da lei, e sendo este o fundamento jurídico à repetição de indébito tributário que interessa ao presente estudo, deixaremos de tecer considerações sobre essa modalidade, atendo-nos à repetição de indébito proferida em sede judicial. Frise-se que uma vez exercido o controle concentrado e declarada a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, em face do efeito vinculante dessa decisão, entendemos ser possível a adoção da via administrativa para requerer a restituição do tributo. Antes disso, porém, enquanto não declarada a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, qualquer pretensão à repetição, sob esse fundamento, terá de ser promovida perante o Poder Judiciário.

4.1 Fundamentos jurídicos da repetição de indébito tributário

O Código Tributário Nacional prescreve em seus arts. 165 ao 169, os fundamentos jurídicos para embasar o pleito de restituição dos tributos pagos indevidamente. Embora a declaração de inconstitucionalida-

de da legislação tributária não esteja prevista como causa ensejadora da restituição do tributo indevidamente recolhido, tal ideia não é nova na doutrina brasileira.

O anteprojeto de Código Tributário, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, datado de 1953, ao tratar do pagamento indevido, contemplava expressamente no art. 201 a hipótese de restituição com lastro na declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária ou do ato administrativo que fundamentou a cobrança, tendo como termo *a quo* do prazo da prescrição quinquenal a data do trânsito em julgado dessa decisão (FREIRE JUNIOR, 2002, p. 87-88).

Apesar de a legislação tributária não contemplar a restituição de indébito tributário com base nessa hipótese, o fundamento jurídico a legitimar a pretensão encontra-se na própria Constituição Federal, que encampa o fundamento da repetição em alguns princípios e garantias fundamentais, entre os quais destacam-se o princípio da propriedade, da legalidade, da tipicidade, da vedação ao confisco, da moralidade e, em sede infraconstitucional, tem assento no princípio da boa-fé e da proibição do enriquecimento sem causa (FREIRE JUNIOR, 2002, p. 87-88).

4.2. Pressupostos da repetição de indébito tributário

O contribuinte, para fazer jus ao direito de restituir o que foi indevidamente pago, deverá subsumir-se aos pressupostos necessários desse direito. São requisitos necessários à repetição de indébito, fundada na declaração de inconstitucionalidade, além da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo: que a decisão tenha eficácia retroativa; seja definitiva e imutável; haja publicação no Diário de Justiça e no Diário Oficial da União; a subsunção do contribuinte no âmbito de validade da norma inválida; o adimplemento da obrigação tributária; e a propositura da ação de repetição de indébito (VARGAS, 2004, p. 121).

a) Decisão de inconstitucionalidade com eficácia retroativa

Se o Supremo Tribunal Federal aplicar à decisão de inconstitucionalidade proferida no âmbito do controle concentrado algum dos moduladores

de efeitos (*ex nunc* ou para o futuro), a lei não terá sido expurgada do ordenamento jurídico, mantendo-se válida e consolidadas as situações constituídas sob sua égide, não havendo assim fundamento jurídico a legitimar o pleito de restituição. Logo, eventual ação de repetição proposta com base nessa decisão, considerando o efeito vinculante das decisões proferidas em sede de ação direta de inconstitucionalidade, deverá ser julgada improcedente.

No entanto, quando tiver efeitos retroativos, aplicando-se a teoria geral de nulidades, todos os atos praticados à luz da lei declarada inconstitucional serão, em regra, nulos. A retirada do ordenamento jurídico da lei ou do ato normativo, desde sua edição, torna a relação jurídica, que era tributária, sem causa, importando dizer que a retenção dos valores arrecadados pelo Fisco é injurídica, tendo o alcance de uma extorsão. A relação jurídica tributária, cujo ciclo de positivação já tiver sido completamente exaurido, uma vez declarada a inconstitucionalidade com efeitos retroativos de seu substrato legal, é que dá azo ao pleito de restituição de indébito (SABINO, 2003, p. 64).

b) Definitividade, imutabilidade e publicidade da decisão de inconstitucionalidade

A decisão de inconstitucionalidade apta a suscitar a repetição de indébito é a definitiva, trânsita em julgado, devidamente publicada nos órgãos da imprensa oficial. O princípio da publicidade, enquanto emanção do princípio democrático, garante o direito do cidadão e ainda possibilita o olhar vigilante e crítico da sociedade. Assim, tão somente após a publicação, é que há possibilidade do exercício de um direito em decorrência de ato judicial.

Nesses termos, apenas após o trânsito em julgado e efetiva publicidade da decisão, nos termos do art. 28 da Lei n. 9.868/99, será possível pleitear a repetição de indébito em caso de declaração de inconstitucionalidade exercida em sede de controle concentrado (SABINO, 2003, p. 56).

A medida liminar concedida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, por ter natureza precária, não pode servir de causa de pedir da ação de repetição de indébito tributário; não bastasse essa possibilidade de modificação, seus efeitos são apenas *ex nunc*.

c) Subsunção do contribuinte ao âmbito de validade material da norma invalidada

A regra-matriz de repetição de indébito tributário segue o mesmo arquétipo estrutural da regra-matriz de incidência tributária, devendo o contribuinte para fazer jus ao pleito, enquadrar-se completamente na hipótese descrita pela norma invalidada, atentando-se aos critérios: material, espacial, temporal e subjetivo (VARGAS, 2005, p. 121).

d) Adimplemento da Obrigação Tributária

A regra-matriz de indébito tributário tem como requisito o normal exaurimento do ciclo de positivação da relação jurídica tributária, expresso pelo efetivo pagamento do tributo, quer sob a forma direta, quer indireta.

A repetição de indébito veicula duas pretensões: uma de natureza declaratória, expressa pelo reconhecimento do fato jurídico pagamento; e outra de índole constitutiva, em que se pretende a constituição do fato jurídico “pagamento indevido”. Se não tiver ocorrido o adimplemento da obrigação, não haverá como prosperar a ação em comento, já que a primeira questão processual restará prejudicada.

Dessa feita, descabem como requisito a legitimar o pleito as outras modalidades extintivas, como a prescrição e a decadência, uma vez que nessas hipóteses não houve prejuízo ao patrimônio do contribuinte, como ocorre nos casos de pagamento e da compensação.

4.3. Implicações da declaração de inconstitucionalidade na repetição de indébito

A declaração de inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo flagra o Estado em atividade delinquente de natureza grave, pois o atentado contra os fundamentos e princípios da Constituição denota fraude contra o cidadão, contra a dignidade da pessoa; representa atentado contra todo o sistema, verdadeira subversão de valores fundamentais. Não bastasse isso, remonta flagrante quebra do compromisso assumido de cum-

primto da Constituição por parte de quem faz as leis e de quem deva aplicá-la (SABINO, 2003, p. 60).

Nesse sentido, o controle de constitucionalidade, em qualquer de suas modalidades, exerce papel fundamental na efetivação do princípio da supremacia constitucional, à medida que desventra a fraude cometida contra a Lei Fundamental do Estado de Direito Democrático, na interpretação de seus princípios constitucionais e demais comandos.

4.3.1 *Da eficácia da declaração de inconstitucionalidade no tempo*

A regra no direito brasileiro é de que as decisões definitivas no controle concentrado tenham efeito retroativo; porém, o Supremo Tribunal Federal, a fim de que a decisão de controle possua efetividade no respeito à Constituição, poderá aplicar um dos moduladores de efeitos, previstos na Lei n. 9.868/99, podendo conceder efeito *ex nunc* ou para o futuro, em atenção aos primados da “segurança jurídica” e do “interesse público”.

Nos termos da Teoria das Nulidades, uma vez declarada inconstitucional a lei ou o ato normativo, todos os atos dele decorrentes serão nulificados. No caso de norma jurídica, a nulidade da lei importa a reprecinação da norma jurídica anterior, devendo esta passar a reger as situações jurídicas constituídas sob o império da lei inconstitucional. A retomada dessa norma anteriormente revogada acarreta uma espécie de “retroatividade normativa”, constitucionalmente permitida.

É sabido, por outro lado, que com o fim de preservar o primado segurança jurídica, vige no ordenamento jurídico brasileiro o princípio da irretroatividade normativa, segundo o qual a lei não pode retroagir para alcançar fatos passados, sob pena de provocar comoção social. Trata-se de direito fundamental do cidadão, com vistas a obstar as arbitrárias investidas do Poder Legislativo.

O homem que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro sequer quanto a sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo peso de seu destino? O passado pode deixar sabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem da natureza só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa

fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, por meio do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças (FERRARI, 1990, p. 65)

Em face de tais considerações e nos termos da Lei n. 9.868/99, verifica-se que a teoria das nulidades sofre temperamentos, não sendo aplicada indistintamente nos casos de declaração de inconstitucionalidade. Por essa razão, impende questionar qual a extensão e o conteúdo desses valores “segurança jurídica” e “interesse público”, capazes de subverter a teoria das nulidades e subtrair os efeitos genéricos da declaração de inconstitucionalidade.

Torres (2002, p. 99) justifica tal mitigação argumentando que a concessão de efeitos *ex tunc* indistintamente em sede de controle concentrado de constitucionalidade é medida inconstitucional, pois acarreta a anulação de efeitos queridos, assumidos e avençados com base na presunção da constitucionalidade da lei. O renomado jurista perfilha o entendimento, com o qual compartilhamos, de que a solução à questão da eficácia *ex tunc* ou *ex nunc* da declaração *in abstracto* da inconstitucionalidade deve ser intermediária; portanto, a decisão de inconstitucionalidade terá efeitos retroativos, desde que respeitadas certos limites, segundo Torres (2002, p. 99-100): a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos e as situações que denotem vantagem econômica ao contribuinte.

Para nós, *data maxima venia*, a eficácia da declaração de inconstitucionalidade no tempo tem limites apenas na tutela dos interesses do cidadão. Assim, não há que se falar em aplicação genérica de efeitos *ex tunc*, tampouco em incidência de efeitos retroativos dos valores “segurança jurídica” e “interesse público”, se, em tais casos, não houver prevalência dos interesses do cidadão.

A Constituição Federal de 1988 delineou um novo mapa constitucional, calcado fundamentalmente na proteção das liberdades públicas, na cidadania e na dignidade da pessoa humana. Segundo tal mapa, os valores “segurança jurídica” e “interesse público” têm como destinatário exclusivamente o cidadão, e, em sede tributária, o próprio contribuinte – partes nitidamente hipossuficientes perante o arbítrio estatal.

Nesses termos, se no âmbito do controle de constitucionalidade, houver conflito entre os interesses do Estado e os do cidadão, os deste último devem prevalecer, proferindo-se decisão cuja eficácia no tempo melhor tu-

relar-lhe os direitos. Repise-se: os valores “segurança jurídica” e “interesse público” dizem respeito exclusivamente ao cidadão, e não ao Estado.

Assim, é insubsistente o argumento comumente sustentado pelo Estado, sob o pálio de “segurança jurídica” e “interesse público”, de que devam ser considerados, quando da fixação da eficácia da declaração de inconstitucionalidade, os prejuízos à governabilidade, expressos invariavelmente pela obrigatoriedade do Fisco de reverter vultuosas cifras, as quais, mesmo tendo sido objeto de exação irregular, já se incorporaram ao patrimônio público.

A um, quando da elaboração legislativa, o Estado tem plena ciência de que deve se pautar pelos parâmetros, quer materiais, quer formais, impostos à produção de tais atos, os quais já vêm previamente delineados no texto constitucional, não havendo que se falar em surpresa quanto às regras a que deva obediência. Portanto, quando o Estado produz norma inconstitucional sabe que o é.

A dois. Não bastasse a determinação de observância a tais parâmetros, a Constituição Federal ainda estabelece, como forma de respaldar as liberdades públicas, que toda produção normativa, antes de ingressar no sistema jurídico, seja submetida a um controle preventivo de constitucionalidade, *in casu*, exercido pelos poderes constituídos –pelo Poder Legislativo, por meio das Comissões de Constituição e Justiça, presentes nas duas Casas Legislativas; pelo Poder Executivo, em sede de veto jurídico; e, excepcionalmente, pelo Poder Judiciário. Trata-se, como se vê, de mais uma determinação dirigida ao Estado com vistas a não inserir no ordenamento jurídico preceito inconstitucional. Equivale a uma segunda chance concedida ao Estado, o qual, se displicente no momento da elaboração da lei, criar dispositivo que infirme a Constituição, poderá, nessas oportunidades, retratar-se e retirar da pauta o ato inconstitucional, sem que haja qualquer consequência jurídica notória no mundo fenomênico.

A inserção no ordenamento jurídico de lei ou ato normativo inconstitucional – passadas todas as fases do processo legislativo, exercido o sistema de controle de constitucionalidade prévio – deixa evidente que a atitude do Estado é deliberadamente voltada a fraudar a Lei Maior. Se não eivada de dolo direto, de vontade consciente e livre de fraudar o texto constitucional, ao menos está embasada em dolo eventual, ou seja, denota ciência de que o dispositivo poderá no futuro ser considerado incons-

titucional, mas prefere correr o risco de inseri-lo no sistema a renunciar a eventuais vantagens decorrentes de sua incidência.

Por todas essas razões, acreditamos que o Estado não pode inverter a linearidade da equação para proteger-se, denotadamente, das consequências de sua própria atividade legislativa, ainda que gravosas, danosas, prejudiciais aos cofres públicos e comprometedoras de sua legitimidade perante a cidadania (SABINO, 2003, p. 62).

A valer a declaração de invalidade *ex nunc* sem lastro na tutela dos interesses do cidadão, admitir-se-á o estímulo à inconstitucionalidade e a conveniência da lei injusta e iníqua em face da Lei Fundamental. Legitimar *a posteriori* a lei que desde o seu início contrastava com a Constituição e prejudicava o interesse do contribuinte, será o mesmo que permitir que a legislatura possa alterar o texto constitucional por medidas ordinárias. Da mesma forma, admitir a aplicação da teoria das nulidades indistintamente, sem perquirir quais consequências insurgirão para o contribuinte, equivale à burla do princípio da irretroatividade das leis, quebra da estabilidade social, e, pior, permite a afronta ao escopo precípua da Constituição: a garantia do cidadão contra o arbítrio estatal.

4.3.2. Dos limites ao direito de repetir o indébito

O direito de repetição do indébito, como se afirmou no item 4.2, não é automático nem infalível, pois deve obediência a determinados pressupostos para ser viabilizado.

Não obstante o atendimento de tais requisitos, discute-se a existência de outros limites inviabilizadores à repetição do indébito, dentre eles, destacam-se: a prescrição e a coisa julgada.

4.3.2.1 Da prescrição

A prescrição é instituto jurídico que fulmina a exigibilidade de uma pretensão quando não exercida em tempo razoável. Visa a proteger as situações jurídicas constituídas ao longo do tempo, em detrimento da inércia do titular do direito à sua desconstituição, de modo a assegurar a estabilidade social e a segurança jurídica.

Pululam divergências quanto aos efeitos prescricionais da ação de repetição de indébito calcada na declaração de inconstitucionalidade.

A primeira corrente afirma que a prescrição constitui óbice à ação de repetição de indébito calcada na declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado. Entendem que a prescrição baseia-se no princípio da *actio nata* e que não há óbice à propositura de ações, via controle difuso, antes da decisão do STF em controle concentrado com eficácia vinculante. Alegam que os fundamentos que dão azo à inconstitucionalidade não nascem com a decisão da Corte Suprema, e sim que já existem desde a edição da norma, podendo, desde esse momento, requerer a declaração da inconstitucionalidade do texto legal, e por conseguinte, eximir-se da pretensão estatal, razão por que sustentam que o termo inicial, para fins de prescrição da ação de repetição de indébito tributário, seja mesmo a data do pagamento indevido. Não haveria, portanto, que se falar em reabertura do prazo em razão da decisão proferida pelo Supremo Tribunal no controle concentrado (FREIRE JUNIOR, 2002, p. 86; CONRADO, 2002, p. 32).

Ainda de acordo com essa vertente, se o contribuinte, no prazo quinquenal, a contar da data do pagamento indevido, não propôs ação de repetição de indébito, mas sobrevier, nesse prazo, acórdão em ação direta de inconstitucionalidade que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária, em razão da força vinculante dessa decisão, poderá pleitear a restituição dos valores indevidamente pagos. Mas frise-se: a pretensão não pode estar fulminada pela prescrição.

De nossa parte, apesar do valor dos presentes argumentos, entendemos que como não há prazo para arguir-se a inconstitucionalidade de uma lei, não pode haver limite temporal para a propositura de ação pleiteando a reparação dela consequente. Nesses termos, não há que se falar na obediência do prazo quinquenal de prescrição previsto pelo Código Tributário Nacional, a contar do pagamento indevido como óbice jurídico à restituição dos valores pagos indevidamente (SABINO, 2003, p. 68). E não é só. No confronto entre os valores segurança jurídica e justiça, afirmamos franca prevalência desse segundo, em especial quando denotar benefício ao cidadão, pois esse é o espírito que inspira o texto constitucional.

4.3.2.2 *Da coisa julgada*

Trata-se de conceito criado pelo Direito, com vistas a obstar a eternização dos conflitos e garantir o valor segurança jurídica, pelo estabelecimento de um termo final ao processo, passado o qual o provimento judicial torna-se imutável e indiscutível, seja no mesmo, seja em outros processos, de acordo com o art. 467 do CPC.

Para parte da doutrina, a coisa julgada constitui óbice à propositura da ação de repetição de indébito lastreada na declaração de inconstitucionalidade. Se a parte quedou-se vencida, no pleito de restituição de indébito tributário, e transitado em julgado o referido provimento jurisdicional, não poderá, em caso de superveniência de acórdão declaratório de inconstitucionalidade, pleitear a repetição do indébito.

Vargas (2005, p. 123), dando uma interpretação extensiva à expressão “lei” contida no art. 495, inciso V, do CPC, afirma que a coisa julgada poderá ser relativizada por meio de ação rescisória em caso de declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo proferida em sede de controle concentrado, mas observa que a referida pretensão deverá ser exercida no prazo legal de dois anos a contar do trânsito em julgado do provimento jurisdicional primitivo.

Conrado e Santi (2002, p. 30-31) entendem que a coisa julgada não pode ser relativizada, nesse caso, sequer por meio da ação rescisória, ainda que proposta a referida ação no prazo legal. Sustentam que a causa de pedir e legitimar o pleito da ação rescisória tem rol taxativamente delimitado pelo Código de Processo Civil e que a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, ainda que em sede de controle concentrado, não se amolda a qualquer das hipóteses descritas no art. 495, do CPC.

Data maxima venia, somos da opinião de que, no confronto entre os valores segurança jurídica e justiça, em casos de declaração de constitucionalidade em sede de controle concentrado, sendo a decisão ora proferida favorável aos interesses do contribuinte, que o valor justiça deverá prevalecer. Assim, mesmo que haja coisa julgada material, esta deverá sucumbir diante da decisão de inconstitucionalidade, repise-se, desde que, em benefício do contribuinte. Desse modo, deve ser proposta a ação rescisória, com fundamento no art. 495, inciso V, do CPC, quando intentado dentro do biênio legal o instrumento jurídico apto a descon-

tituir o provimento jurisdicional rescindendo; e fora desse prazo, o pleito de restituição deverá ser veiculado por meio da ação *querella nulitatis*.

Conclusão

A supremacia constitucional no trato das questões tributárias é o único instrumento de que o Direito dispõe para tornar efetivo o controle jurídico do poder de tributar, e, por conseguinte, conter a pressão gigantesca exercida pela voracidade arrecadatória do Fisco.

A retirada de lei ou ato normativo inconstitucional provoca consequências imediatas nas relações jurídicas estabelecidas e nas potencialmente aptas de sua constituição; considerando a índole essencialmente patrimonial das relações tributárias, e que a nulificação de todos os atos praticados sob a égide de tal preceito normativo pode ser um dos efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade, surge a necessidade de se apurar quais implicações terá o exercício do controle de constitucionalidade sobre a relação jurídica tributária, em especial, no que se refere à restituição do tributo pago indevidamente.

O ordenamento jurídico concede ao contribuinte diversos instrumentos para interferir no processo de positivação da relação jurídica tributária, desde o momento em que a competência foi exercitada até após o momento em que o ciclo de positivação da relação jurídica restar exaurido pelo pagamento, sendo a ação de repetição de indébito tributário, um desses mecanismos.

O direito à repetição de indébito tributário não é automático nem infalível, impescinde da observância de uma série de requisitos à sua conformação. Apesar de não estar expressamente previsto como hipótese a legitimar a restituição do tributo indevido, a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo tributário, em sede de controle concentrado, com eficácia retroativa, por força do texto constitucional e da legislação infraconstitucional, poderá embasar tal pretensão.

Apesar de a doutrina citar como óbice ao provimento do pleito de restituição do tributo pago indevidamente a prescrição e a coisa julgada, entendemos que, uma vez concedidos efeitos retroativos à decisão de inconstitucionalidade, e sabendo-se que a Constituição tem como norte assegurar os direitos do cidadão, deva haver prevalência do valor justiça

em detrimento do valor segurança, permitindo-se o provimento da ação de repetição de indébito, ainda que transcorrido o prazo da rescisória.

Referências

CONRADO, Paulo César; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Controle direto de constitucionalidade e repetição de indébito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, p. 27-33, nov. 2002.

FERRARI, Regina M. M. Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

FREIRE JUNIOR, Américo Bedê. Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das leis no prazo de decadência para a ação de repetição de indébito tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 10, n. 44, p. 82-88, maio.jun. 2002.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 7. ed. São Paulo: Método, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte.

Revista Opinião Pública, Fortaleza, n. 4, p. 131-153, 2004.

_____. Direito Adquirido e Coisa Julgada como garantias constitucionais. *Revista da Procuradoria Geral do Município de Fortaleza*, Fortaleza, v. 2, n. 2, p. 27-41, 1993.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SABINO, Feres. O prazo da repetição do indébito, em razão de lei declarada inconstitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 99, p. 53-70, dez. 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A declaração de inconstitucionalidade e restituição de tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 8, p. 99-109, 2002.

VARGAS, Ângelo Miguel de Souza. O controle de Constitucionalidade e suas implicações na repetição de indébito tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 63, p. 100-123, jul.ago. 2005.

PARECER

IMUNIDADE DE IMPOSTOS DE JORNAIS, LIVROS, PERIÓDICOS, ASSIM COMO DO PAPEL DE IMPRENSA. ART. 150, IV, “d” DA CF. NORMA QUE, PELA SUA FINALIDADE, DEVE ALCANÇAR TAMBÉM LIVROS, PERIÓDICOS E JORNAIS ELETRÔNICOS OU DIGITAIS. DISCIPLINA LEGAL DA COFINS E PIS PARA AS RECEITAS ADVINDAS DESSES BENS. DESNECESSIDADE DE AS EMPRESAS FILIAREM-SE À ANCINE OU CONTRIBUÍREM COM A CONDECINE POR NÃO SEREM EMPRESAS CINEMATOGRÁFICAS OU PUBLICITÁRIAS – PARECER

Consulta

Formula-me, a consulente, por sua eminente advogada Mariana de Paula Macia, a seguinte consulta:

“A Editora dedica-se à atividade editorial e gráfica que compreende a edição e impressão de publicações em geral.

Atualmente, com o avanço tecnológico, além dos livros e periódicos impressos em papel, a consulente disponibiliza obras intelectuais em meios eletrônicos e digitais (CD, DVD, ‘download’, via internet, etc.), assim classificadas:

(a) Documentário jornalístico: Produção audiovisual que retrata fatos reais (“não-ficção”), abordando um tema ou assunto em profundidade a partir da seleção de alguns aspectos e representações auditivas e visuais. Os temas são eleitos por sua importância histórica, social, política cultural, científica ou econômica.

Trata-se, normalmente, de produção que segue a formatação da reportagem em que se expõe um assunto ou fato, alternando imagens ilustrativas e trilha sonora contextualizada com por um narrador.

Normalmente, os documentários não são acompanhados por obras impressas. (exemplar: ‘Battlefield’).

(b) Conjunto formado por livro/periódico e CD/DVD: Obra mista composta por obra intelectual impressa em papel acompanhada de acessório digital (CD/DVD) que o complementa com conteúdo exclusivamente vinculado ao teor da publicação, caracterizando parte indissociável desta. Há preponderância intelectual e econômica da publicação sobre a obra digital. (exemplar: Guia veja de Medicina e Saúde).

(c) Unidade didática/ “Kit educacional”: Obra mista – de natureza didática e normalmente destinada ao aprendizado de um idioma estrangeiro – composta por três recursos: um DVD, que traz situações do dia a dia encenadas por três atores, seguidas pela explicação da professora; um livro, com a transcrição dos diálogos do DVD, suas respectivas traduções, gramática, vocabulário e exercícios; e o CD, que reproduz o áudio do DVD com a finalidade de exercitar a compreensão oral e a pronúncia do leitor (exemplar: ‘English Way’).

(d) Conjunto formado por um livro acompanhado de um “livro eletrônico digital”: Obra mista composta por uma obra intelectual impressa em papel, acompanhada de um CD, sendo que o conteúdo do livro é integralmente apresentado na forma de áudio gravado em CD (exemplar: Coleção Clássicos Disney para Ler e Ouvir).

(e) Comunicação jornalística e editorial via internet:

(e.i) Revista editada em papel e transmitida, com o mesmo teor, via internet, sem alteração de seu formato, paginação, editoração. (exemplo: Acervo digital de revista)

(e.2) Sites que disponibilizam informações em tempo real e outros especiais, além de oferecer ao leitor o acesso ao conteúdo

do impresso da revista, bem como alguns serviços. (exemplos: <http://www>)

(e.3) licença de direito autoral patrimonial/conteúdo multimídia (via ‘download’): seleção de conteúdos exclusivos a respeito das mais diversas áreas de conhecimento. (exemplo: Portal Pedagógico: <http://www.portalpedagogico.com.br/>)

No entender da consulente, as obras digitais e eletrônicas são veículos de difusão de idéias e pensamento, pelo qual se exerce a comunicação social, mediante a atividade jornalística, motivo pelo qual, são albergados pela imunidade constitucional prevista no artigo 150, inciso IV, “d” da Constituição Federal.

Contudo, por se tratar de matéria nova e passível de interpretação divergente indaga-se:

1) A imunidade constitucional prevista para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, de que trata o artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, que tem por finalidade a proteção de valores assegurados por princípios constitucionais, dentre os quais se destacam a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura, deve se submeter à interpretação ampla e extensiva ou pode sofrer restrições se a obra intelectual for disponibilizada em meio digital ou eletrônica ao invés de impressa em papel? A forma de disponibilização da obra intelectual (papel ou meio eletrônico/digital) poderá interferir no objetivo preconizado pelo legislador constitucional?

2) Qual é na realidade a definição do conceito de imunidade tributária sobre livros, jornais e periódicos, consagrada pelo legislador constituinte?

3) Qual o critério correto para se definir livro, jornal ou periódico, em face da legislação atual? Dever-se-á levar em conta a finalidade essencial de tais bens ou a forma de sua exteriorização (meio digital/eletrônico)?

4) A obra jornalística e editorial disponibilizada via internet é albergada pela imunidade constitucional prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal?

5) As obras disponibilizadas pela consulente atendem aos critérios constitucionais para serem classificadas como imunes?

6) É correto classificar as obras disponibilizadas em CD, DVD ou via internet como livros e revistas digitais ou eletrônicos (posição NCM-4902.90.00(NT), ou, a classificação deve corresponder ao suporte físico (posição NCM – 8523.40.11)?

7) Com relação à contribuição ao PIS e a COFINS, as receitas advindas da comercialização das obras intelectuais disponibilizadas em meio digital/eletrônico ou via internet deverão ser submetidas à sistemática cumulativa por se tratar de atividade típica de empresa jornalística? Na hipótese de classificação das obras como livro eletrônico/digital, é aplicável a redução da alíquota a zero?

8) No que se refere ao documentário jornalístico, na hipótese de tal obra intelectual ser classificada como imune, nos termos do artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal, há obrigatoriedade do registro da empresa e da obra na ANCINE, bem como do recolhimento da CONDECINE?"

Resposta

Algumas breves considerações fazem-se necessárias antes de responder às questões formuladas.

A primeira diz respeito às imunidades de impostos esculpidas no inciso VI, do artigo 150, da lei suprema e, especialmente,

àquela relativa a livros, jornais, periódicos e ao papel, quando destinado à sua impressão¹.

Tenho sempre entendido que a imunidade não é uma renúncia fiscal, nem mesmo um favor constitucional. É, a meu ver, uma vedação absoluta ao poder de tributar. Por motivos que o constituinte houve por bem considerar de relevância para o bem das instituições e para assegurar um regime democrático voltado para a sociedade e controlado por ela, as imunidades tributárias foram colocadas como forma de implementar essas finalidades, propiciando, de um lado, as ações necessárias para uma sociedade plural, e de outro,

1. José Augusto Delgado, ministro aposentado do Superior Tribunal de Justiça, afirma em trabalho escrito para o XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária que: “1) A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, ‘d’, da Constituição Federal de 1988 alcança o chamado ‘livro eletrônico’ (em CD-Roms, disquetes etc.)?”

A resposta é sim. A dicção constitucional a respeito é no sentido de que: “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: (...) d) livros, **jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.**”

Ora, na época atual não se pode entender como livro, apenas, o editado em papel. Ao ser elaborada a Constituição de 1988, o mundo contemporâneo já conhecia uma realidade imposta pela ciência da informática e consistente na transmissão de idéias por vias eletrônicas, no caso o CD-Rom, o disquete etc. Se a vontade do constituinte fosse de restringir a imunidade, apenas, ao livro tradicional, isto é, ao livro lançado ao conhecimento do público pelo método tradicional, teria ele, explicitamente, declarado que a vedação de instituir impostos se limitava a livros formados pela reunião de folhas ou cadernos de papel, soltos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida.

A mensagem do texto constitucional não foi explícita em tal sentido. A expressão livro empregada pelo constituinte não podia ter outra significação do que a vivenciada pela realidade imposta pela ciência da informática que, ao lado do livro papel, entregou para ser usado pela humanidade o livro eletrônico.

Observo, outrossim, que o conceito de livro posto na constituição não é de natureza vinculada à sua forma de apresentação ao público. Ele tem conteúdo de expressar elemento material condutor de cultura, de informação, de transmissão de saber, instrumento caracterizador de uma obra literária, científica ou artística.

Não se pode, portanto, se impor interpretação restritiva para a aplicação de determinada disposição constitucional quando ela, expressamente, não contém qualquer limitação” (grifos meus) (Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, Ed. Centro de Extensão Universitária - CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 57/58).

evitando pudessem autoridades ou detentores do poder atingi-las, principalmente em face do exercício de um poder ilimitado².

As imunidades tributárias, portanto, objetivam assegurar, de um lado, o regime democrático e, de outro lado, permitir uma participação mais intensa da sociedade em ações de interesse plural³.

Desta forma, as imunidades recíprocas conformam o equilíbrio do sistema federativo; as demais protegem os templos (asseguram o culto religioso); patrimônio e renda dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e instituições de educação e assistência social (garantem a liberdade política, além de permitir que o segmento privado seja atraído para colaborar com o Poder Público em duas áreas sensíveis, educação e assistência social, tendo como contrapartida a eliminação dos impostos); a dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (realçam a liberdade de imprensa, dos meios de comunicação, educacionais e assistenciais)⁴.

2. Escrevi: “Ora, é exatamente a natureza humana que leva à formação do direito de quem manda e, conseqüentemente, à conformação do poder. A busca pelo domínio é inerente ao instinto de sobrevivência, decorre da força de quem sabe exercê-lo para conquistar o poder e dá origem ao direito que assegura o poder de quem tem aptidão para dominar e orientar a ordem civil.

Em outras palavras, a expressão “onde está a sociedade, está o direito” poderia ser substituída pela “onde há o poder, há o direito”, pois este é conformado à imagem e semelhança de quem domina, ocorrendo modificações sempre que o seu detentor tenha força suficiente para modificá-lo, de acordo com seus interesses” (Uma breve teoria do poder, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2009, p. 32).

3. A Desembargadora e Professora Dina Malerbi, ex-presidente do TRF da 3ª. Região ensina: “O exame das situações descritas pelo art. 150, VI, da Constituição Federal, como imunes revela que elas representam valores prestigiados, protegidos, Consagrados pela ordem constitucional e, por serem decorrentes de princípios fundamentais e essenciais à definição e concepção do Estado brasileiro, servem como instrumentos para assegurar a eficácia jurídica dos princípios constitucionais que consagram a proteção de tais valores” (grifos meus) (Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, Ed. Centro de Extensão Universitária - CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 70).

4. Hugo de Brito Machado ensina: “O instituto da imunidade tributária está visceralmente ligado à supremacia constitucional. Sendo, como é, uma limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade tributária somente existe se albergada por norma de plano hierárquico superior. É precisamente porque está em norma superior à lei ordinária que a imunidade constitui limite ao poder de tributar, e ganha em importância, comparada às demais formas de exclusão do tributo”, continuando: “Por outro lado, o elemento teleológico é de fundamental importância na preservação da supremacia da Constituição. A concepção estreita de conceitos albergados na

As imunidades tributárias constituem, portanto, instrumento tributário, que vem de textos anteriores, idealizado pelo constituinte para contar com a colaboração da sociedade – visto que, numa democracia, os governos apenas a representam – eliminando a incidência de impostos, como contrapartida desta participação⁵.

No caso da imunidade recíproca, fortalece-se a Federação. No caso dos templos, prestigiam-se os valores religiosos vinculados à ética, à família e à crença em Deus, permitindo-se a liberdade de culto e impedindo que o instrumento tributário seja utilizado como forma de erradicação da fé, como ocorreu no regime soviético, em que até os cargos públicos eram inacessíveis a quem acreditasse em Deus⁶.

Partidos políticos e sindicatos podem existir, sem que a tributação represente entrave à sua atuação. Já aquelas instituições (edu-

norma da Constituição não pode ser obstáculo na busca de realização da finalidade desta. Aliás, o elemento finalístico parece ser o de maior importância na interpretação das normas da Constituição, que a não ser assim não terá efetiva supremacia no sistema.

Em se tratando de normas instituidoras de imunidade tributária, tem-se de considerar que toda imunidade tem por fim a realização de um valor prestigiado pelo constituinte, de sorte que o elemento teleológico é sempre o caminho para a efetiva realização dos valores supremos que o constituinte prestigiou” (grifos meus) (Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, Ed. Centro de Extensão Universitária - CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 81/82).

5. O artigo 19 da E.C. n. 1/69 estava assim redigido:

“Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e

III - instituir imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) os templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão”.

6. Manoel Gonçalves Ferreira Filho explica: “b) templos de qualquer culto;”.

Templos de qualquer culto. Também há imunidade, quanto a impostos exclusivamente, para os templos de qualquer culto.

No entender de Aliomar Baleeiro, o termo “templo”, no dispositivo em exame, não abrange “apenas a materialidade do edifício”, mas “compreende o próprio culto” (Limitações constitucionais, cit., p. 182)” (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, Ed. Saraiva, 1999, p. 109).

cação e assistência social) - que fazem pela sociedade mais do que o Estado faz, com os tributos arrecadados -, quando são constituídas sem fins lucrativos, têm como contrapartida do Estado a vedação à imposição de impostos e contribuições sociais⁷.

As imunidades, portanto, não são um favor constitucional. São uma vedação absoluta ao poder de tributar, objetivando não permitir que o Estado Democrático de Direito seja tisonado por alguns governos que pretendam utilizar o imposto como forma de reduzir a força da sociedade por meio destas instituições⁸.

Por isto, são cláusulas pétreas, por força da dicção do “caput”, do artigo 150, da C.F. assim redigido:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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;

III - cobrar tributos:

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

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)

7. O § 7º do art. 195 da C.F tem a seguinte dicção: “§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

8. Escrevi: “As imunidades, no direito brasileiro, exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição. Das seis formas desonerativas da imposição tributária, é a única que se coloca fora do alcance do poder tributante, não havendo nascimento nem da obrigação nem do crédito tributário, por determinação superior. Por vontade do constituinte. Por perfilação definida pelo legislador, que conforma o direito e o Estado, no país” (os grifos não estão no texto) (Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, Ed. Centro de Extensão universitária - CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 31).

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

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

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão⁹,

e do inciso IV do § 4º do artigo 60 da C.F., cuja redação é a seguinte:

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

.....

IV - os direitos e garantias individuais. (grifos meus)¹⁰

9. Pinto Ferreira esclarece: “IMUNIDADE DE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO – O imposto não pode recair sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

.....

A imunidade é objetiva, visto que somente considera o fato gerador e não o sujeito passivo da relação tributária. É o contrário da imunidade subjetiva, que contempla a relação pessoal do contribuinte e não os fatos geradores.

A finalidade do preceito é proteger e estimular a cultura, garantindo ademais a liberdade de pensamento, para permitir-lhe a facilidade de expressão. _

A imunidade deve receber uma interpretação extensiva, e não restritiva” (grifos meus) (Comentários à Constituição Brasileira, 5º volume, Ed. Saraiva, p. 349).

10. André Ramos Tavares assim explicita: “O exercício do poder de reforma da Constituição por meio da apresentação de propostas de emendas enfrenta as seguintes limitações: 1º) limitações expressas (art. 60 e parágrafos); 2º) limitações implícitas.

As limitações expressas subdividem-se em: 1º) formais (processo legislativo); 2º) materiais (cláusulas pétreas); 3º) circunstanciais; e 4º) temporais”, acrescentando: “As limitações expressas materiais dizem respeito ao cerne intangível da Constituição, nos termos do § 4º do art. 60. Sua análise se deu por ocasião do estudo do poder constituinte” (Curso de Direito Constitucional, 7ª. ed., Ed. Saraiva, 2009, p. 1232/1233).

A imunidade de impostos destinada aos meios de comunicação, culturais e educacionais lastreiam-se, como disse, no mesmo princípio de uma vedação absoluta ao poder de tributar, objetivando permitir

- a) liberdade de imprensa;
- b) liberdade de veiculação de ideias;
- c) liberdade de difusão cultural;
- d) liberdade no âmbito da educação¹¹.

Os governos não poderão jamais -por ser esta imunidade uma cláusula pétrea- impor restrições, através de impostos de qualquer natureza, à circulação –em seu sentido lato- de livros, jornais e periódicos, estando a dicção constitucional do inciso VI, letra “d”, que repito, assim redigida:

VI - instituir impostos sobre:

.....

11. José Cretella Jr. lembra que: “Imune à imposição tributária o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (Constituição de 1946, art. 31, V, c), ou, na linguagem da Constituição de 1967, art. 20, m, d, e na da EC n° 1, de 1969, art. 19, III, d, o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão. Em suma, quatro produtos: 1) livros; 2) jornais; 3) periódicos; 4) papel destinado a cada um desses produtos.

O dispositivo que proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem impostos sobre o livro, o jornal, os periódicos e o papel destinado à impressão desses importantes veículos de comunicação surgiu, pela primeira vez, na Constituição de 1946, art. 31, V, c: é vedado lançar imposto sobre papel destinado exclusivamente à impressão (de jornais, periódicos e livros). A imunidade decorre da destinação dada ao artigo importado. O desvio de finalidade é crime. Em 1946, como em 1967 e em 1969, são imunes a impostos os livros, os jornais, as revistas, os periódicos em geral, bem como o papel destinado à impressão dessas relevantes vias escritas de comunicação. Ao passo que a Constituição de 1946, art. 31, V, c outorgava imunidade de impostos apenas ao PAPEL, com certo e determinado destino - a impressão de jornais, periódicos e livros -, ou seja, imunizava a matéria-prima, a base, o suporte para a impressão, as Constituições de 1967 e de 1969 foram além, porque imunizaram não somente o papel, destinado à impressão, como o próprio produto resultante da impressão, o livro, o jornal, o periódico. A imunidade, no caso, é objetiva, porque não incide sobre o importador, mas sobre coisas, sobre bens, não ocorrendo, assim, a imunidade subjetiva porque hoje não são imunes ao imposto as rendas auferidas pelo autor de livros. (Obs.: Em 1946, o art. 203 da Constituição Federal imunizava os autores: “Nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor.” O editor, o linotipista, o compositor, o impressor pagavam imposto de renda. O autor, não)” (Comentários à Constituição 1988, vol. VII, Forense Universitária, Rio de Janeiro, 1992, p. 3561/3562).

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.¹²

Detenho-me no discurso da lei maior.

São imunes os livros, periódicos, jornais e o papel destinado a sua impressão¹³.

O constituinte claramente cuidou de quatro hipóteses de imunidades, a saber:

- 1) livros;
- 2) periódicos;
- 3) jornais
- 4) papel de imprensa.

12. Alexandre de Moraes preleciona: “A consagração da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal tem como finalidade a garantia e efetivação da livre manifestação do pensamento da cultura e da produção cultural, científica e artística, sem possibilidade de criação de empecilhos econômicos, via tributação; por parte do Estado.”

Celso de Mello, ao analisar a Constituição anterior, que previa a mesma regra, bem definiu a finalidade dessa espécie de imunidade tributária, ao dizer que tem “nítido sentido político, uma vez que (a) visa a assegurar” de um lado, o efetivo exercício da liberdade de manifestação do pensamento (CF, art. 153, § 8º) e (b) objetiva concretizar, de outro o compromisso assumido pelo Estado, de amparo à Cultura e de proteção à liberdade de ação cultural, científica e artística” (grifos meus) (Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional, 7ª. ed., Ed. Atlas, São Paulo, 2007, p. 1874).

13. Aires Fernandino Barreto escreve: “Observados esses pressupostos, é forçoso concluir que a proibição constitucional abrange todos os comportamentos humanos que se refiram à produção, elaboração, confecção, venda, importação, exportação, distribuição de livros, de jornais, de periódicos, de qualquer natureza, inclusive sob a nova forma de apresentação do livro: em disquete, em CD-ROM ou em qualquer outro suporte sobre o qual o livro, o jornal ou periódico se revele.”

A imunidade também alcança o rádio e a televisão. Os mais conspícuos princípios constitucionais exigem interpretação do art. 150, VI, de modo a abranger esses veículos de comunicação.

A finalidade precípua da imunidade do art. 150, VI, “d”, é a de por ao alcance de todos a informação, a educação, a cultura, o desenvolvimento social, sem discriminações ou preconceitos. Não se pode cumprir as diretrizes constitucionais, não se pode respeitar os magnos princípios que emanam da Constituição, com interpretação diversa, estreita, acanhada, restritiva.

Embora não verse a questão do livro eletrônico, o certo é que o Poder Judiciário já cunhou a extrema amplitude da imunidade versada no art. 150, VI, “d”, verbis: “... visando a difusão da cultura, educação, liberdade de pensamento e comunicação, constituiria injustificável contradição do constituinte alijar da abrangência tributária apenas parcela do processo de difusão da cultura e da educação, da liberdade de pensamento e de comunicação, através de jornais e periódicos. Restaria, evidentemente, frustrado o alvo constitucional” (grifos meus) (Apel. 370.331-0 SP, 4ª Câmara, v.u., j. em 12.08.87)” (Imunidade Tributária do livro eletrônico, Coordenação de Hugo de Brito Machado, diversos autores, Ed. IOB, 1998, p. 12).

Não está escrito, no texto constitucional, que os livros, os jornais e os periódicos só serão imunes quando forem confeccionados de papel¹⁴.

Fosse esta a sua intenção, o constituinte teria escrito

livros, jornais, periódicos de papel, assim como o papel destinado à sua impressão.

O fato de o constituinte ter considerado que as hipóteses são quatro, separando o papel dos veículos, tem sua razão de ser¹⁵.

14. O saudoso presidente da Academia Brasileira de Direito Tributário, Dejalma de Campos, esclarece: “No entanto, ousamos discordar daqueles que estabelecem na especificação do papel uma delimitação do próprio alcance da norma, restringindo aos “impressos” a exclusão da competência dos entes tributantes, nesse ponto e como conclusão de nosso breve trabalho emprestamos o poder de síntese do Prof. Hugo de Brito Machado para constatar que tanto o livro impresso como o livro eletrônico “são instrumentos de transmissão do pensamento, de disseminação cultural cujo desenvolvimento não pode ficar vulnerável ao poder de tributar.

E de fato não estão, desde que mantida, em nosso entender, a correta interpretação do Texto Constitucional.

Concluindo estas nossas colocações, entendemos que também o “livro eletrônico” estaria albergado pela imunidade prevista no art. 150, VI, ‘d’. Não por uma aproximação conceitual entre o livro e o CD-ROM, senão enquanto propagadores de pensamento, mas, principalmente pelo real alcance, dentro do Sistema Constitucional, dos valores que se pretende proteger” (grifos meus) (Imunidade Tributária do livro eletrônico, Coordenação de Hugo de Brito Machado, diversos autores, Ed. IOB, 1998, p. 32).

15. Escrevi: “O sentido da imunidade protetora desta liberdade de expressão, informação e cultura é não permitir que, através do poder de tributar, que é também o poder de destruir, governantes vocacionados ao totalitarismo utilizassem-se da imposição como cerceamento da livre manifestação do pensamento. Colocou, o constituinte, os jornais, os livros e os periódicos a salvo de perseguições mesquinhas ou violências pecuniárias que pudessem tornar inviável o direito de expressão, de informação e de exteriorização da cultura, cuja relevância para o exercício da cidadania é incontestável.

A fim de evitar que os detentores do poder perseguissem talentos inconformados com seu comando, - como o fizeram Hitler com os artistas alemães, os russos com Solzhenitsyn, Pasternak e Fidel Castro com esplêndidos poetas - nossa constituinte, desde o direito anterior, garantiu a liberdade de expressão e afastou a imposição tributária, objetivando não permitir que o poder de tributar inviabilizasse os meios de informação e formação.

À evidência, o princípio exterioriza tal idéia, de maneira que se a evolução tecnológica mundial tornar os meios tradicionais de informação, formação e cultura antiquados, substituindo-os por meios mais modernos e eletrônicos, à nitidez, o princípio que agasalha esta proteção da cidadania deve ser alargado, em sua exegese, às novas formas de comunicação.

Em outras palavras, o “livro eletrônico” está, a meu ver e pela exegese atrás exposta, protegido pela imunidade tributária, como o estão os livros impressos em papel, que, em duas ou três

Não é qualquer papel que é imune, mas apenas aquele destinado à confecção de livros jornais e periódicos. Por isto, houve por bem, o constituinte, separar os objetos imunizados¹⁶.

Há, todavia, uma razão, esta teleológica para tal desoneração. Qual a finalidade das imunidades em relação à imprensa, à educação e à cultura? Evitar que o poder, através dos tributos, criasse tal nível de imposição, que viesse a impedir a liberdade de expressão, controlando, via imposição, os órgãos de comunicação social e as instituições de cultura e educação.

Ora, admitir que só os veículos de papel são imunes e que qualquer outra manifestação cultural, educacional ou de imprensa seja

gerações.. deverão ter desaparecido ou estar reduzida sua edição aos colecionadores e bibliógrafos” (os grifos não estão no texto) (A imunidade tributária do livro eletrônico, ob. cit., p. 107/108).

16. Escrevi, ainda, que: “De início, é de se ler, no artigo, que qualquer tipo de livro, qualquer tipo de revista, qualquer tipo de periódico é imune. E a referida imunidade não permite que o Estado possa, através de tributação, inviabilizar a liberdade de imprensa, a divulgação cultural, a formação educativa do povo brasileiro, pretendendo, ditatorialmente, mantê-lo na ignorância dos fatos e do saber elevado.

Na antiguidade, a ignorância muitas vezes era desejada pelos tiranos, pois assim manipulavam melhor a comunidade. Nas democracias modernas, nitidamente, não é o que ocorre. O acesso à informação, à formação e à cultura são elementos fundamentais para que o povo conscientemente escolha seus governantes e se auto-realize.

Ora, essa vedação absoluta ao poder de tributar objetiva não permitir que detentores do poder possam calar jornalistas, escritores e a sociedade organizada, por meio da imposição de tributos inviabilizadores da ampla informação aos cidadãos.

A imunidade, portanto, não é um favor constitucional, mas garantia democrática de que a sociedade possa, sempre, receber a boa informação.

Ora, se todo o periódico, se toda a revista, se todo o livro é imune, nem todo o papel é imune. A razão da expressão ‘e o papel destinado à sua impressão’, constante do texto constitucional, intenta mostrar que nem todo o papel é imune, mas apenas aquele destinado a impressão de jornais.

Pretender que a limitação da imunidade do papel seja extensível aos periódicos, livros e revistas, de tal forma que só quando editados mediante a utilização deste material sejam desonerados é, no mínimo, passar um atestado de ignorância, antidemocracia e decrepitude ao constituinte, como se tivesse pretendido que jamais houvesse evolução nos meios de comunicação, visto que punindo com tributação qualquer veículo mais moderno, desde que não fosse apresentado em papel” (O Sistema tributário na Constituição, 6ª. ed., Ed. Saraiva, 2007, p. 314).

passível de manipulação governamental, por tributos, é reduzir a intenção do constituinte a sua expressão nenhuma¹⁷.

Uma tal interpretação – equivalente a considerar que a liberdade de expressão só pode manifestar-se através de veículos de papel!!! - representa, inclusive, um pensamento retrógrado, de retrocesso institucional e intelectual.¹⁸ Significaria considerar que a comunicação social eletrônica pelos meios modernos não merece ser protegida, porque o constituinte teria desejado que o País não evoluísse na difusão cultural e na obtenção de informações. Não é razoável a intelecção, de que, no campo da livre manifestação do pensamento, o Constituinte desejou que permanecêssemos parados no tempo, fazendo com que o Estado não só não apoiasse, como punisse, mediante a imposição tributária, a incorporação das evoluções tecnológicas, como é o caso da comunicação eletrônica!!! À evidência, tal exegese macularia a imagem de todos os constituintes e dos intér-

17. José Artur Lima Gonçalves escreve: “De acordo com as exigências internas de organização e funcionamento do sistema de normas jurídicas, eventual conflito surgido entre simples normas e princípios resolve-se em favor dos princípios.

A chamada imunidade tributária do livro é delimitação constitucional da competência tributária impositiva da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, delimitação esta que coloca fora do alcance de regras de incidência tributária de impostos, passíveis de criação válida, o livro, assim entendido o ideário de criação e propagação de idéias, seja qual for o meio ou veículo de transmissão destas idéias, conjunto de folhas, disquete, CD, chíp, gravação, e outros que a tecnologia moderna venha a criar, pois o que a Constituição Federal protege não é o veículo de transmissão –o objeto físico livro, tradicionalmente considerado-, mas sim a própria criação e propagação da idéia transmitida.

São também protegidos pela imunidade os insumos necessários à confecção dos veículos de implementação da livre criação e propagação das idéias, tais como o papel, o celulósido, o plástico, o metal etc.” (grifos meus) (Imunidade Tributária do livro eletrônico, ob. cit. p. 141).

18. Marco Aurélio Greco ensina: Em suma, na minha opinião, a imunidade tributária do livro contemplada no art. 150, VI, “d”, da CF/88, alcança também o denominado “livro eletrônico” veiculado seja em CD-ROM seja em disquetes, ou outro tipo de suporte físico. A identificação concreta de qual CD-ROM ou disquete veicula efetivamente um livro e qual um simples jogo, utilitário etc., está ligada à verificação do elemento “obra” nele contido, e depende de cada caso concreto. Ou seja, o fato de ser um CD-ROM ou disquete não é suficiente para se configurar a imunidade. Mas o fato de ser utilizado este suporte físico não impede a sua configuração.” (grifos meus) (A imunidade do livro eletrônico, ob. cit., p. 153).

pretes oficiais, pois a doutrina é quase unânime em adotar interpretação mais abrangente e contrária a este raquitismo intelectual.

Na Venezuela, as técnicas modernas de comunicação têm sido atingidas com a proibição de veiculação de notícias pelas rádios e televisões da oposição, demonstrando que o país caminha acentuadamente para um regime de força. Ao invés da escancarada proibição, amanhã pode ser adotado o instrumento da tributação para desestimular a manifestação de ideias que não interessem ao governo...

Até como homenagem ao constituinte, não posso admitir que tenha pensado que só a comunicação social pelo papel mereceria ser protegida pela imunidade e que qualquer outro meio mais moderno mereceria suportar os obstáculos da tributação. Seria uma espécie de contribuição ao “emburrecimento nacional”, algo que, em respeito à inteligência do constituinte, não posso admitir¹⁹.

Por último, neste argumento introdutório ressalto que, a meu ver, a correta leitura do dispositivo é esta: qualquer jornal de papel ou de outra conformação, qualquer periódico de papel ou de outra conformação e qualquer livro de papel ou de outra conformação É IMUNE, visto que a Constituição fala em jornal, periódico, e livro **SEM QUALQUER LIMITAÇÃO**.

19. Em Recurso Extraordinário 101.441 que patrocinei, o Ministro Célio Borja assim se manifestou: “Penso que, no nosso sistema jus publicísticos, a imunidade tributária do livro, do jornal e dos periódicos é ancilar da liberdade de opinião e de informação e que esta abrange as formas impressas de transmissão e difusão de qualquer forma de conhecimento.

É possível que o intérprete dos textos constitucionais referidos, se impressione com a superficialidade das informações veiculadas por uma lista telefônica e, assim, predisponha-se a excluí-la do rol das publicações merecedoras da proteção do parágrafo 8º do artigo 153, e, conseqüentemente, da imunidade prescrita no artigo 19, III, d, todos da Constituição.

Tal procedimento afigura-se-me, todavia, incompatível com a natureza proibitória de uma e outra cláusulas, pois ao tolher a autoridade do Estado o poder de submeter à sua licença a transmissão e a veiculação de conhecimento ou informação, o constituinte retirou-lhe a faculdade de ditar **discrimen** entre os diferentes tipos de informação, impedindo-o de classificá-las, seja para efeitos civis ou políticos, administrativos ou tributários, a umas impondo contribuições, a outras isentando...” (grifos meus) (RE 221.239-6 SP, DJ. 06/08/2004, 25/05/2004, Ementário n. 2158-3, 2ª. Turma, STF).

Agora, em relação ao papel, apenas aquele que se destina à impressão de livros jornais e periódicos, ou seja, **SÓ O PAPEL PARA A IMPRENSA É IMUNE.** Não qualquer outro tipo de papel.

Esta parece-me é a leitura correta do dispositivo, não só por sua letra, como para não se chegar à conclusão não razoável de que o constituinte assegurou a liberdade de imprensa afastando a imposição por impostos apenas em relação aos veículos constituídos de papel; já para os mesmos veículos que não sejam de papel, esta liberdade de imprensa não é assegurada, punindo-se o avanço tecnológico com a imposição!²⁰

Ou a liberdade de imprensa, cultural e educacional é assegurada amplamente, ou o constituinte criou uma dicotomia que não honra o título de “Constituição cidadã”, que Ulisses Guimarães outorgou à Constituição de 1988. Por coerência, a liberdade é abrangente e não limitada e contraditória, como algumas autoridades fiscais pretendem assumir²¹.

Um último ponto é relevante abordar.

Declara o Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, que:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

20. José Eduardo Soares de Mello ensina: “A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988 alcança o chamado “livro eletrônico” (em CD-Rom, disquetes etc.) uma vez que –de modo idêntico aos livros, jornais e periódicos- também objetiva permitir amplamente a divulgação de conhecimentos e idéias, peculiares a um autêntico regime democrático.

O papel e os suportes eletrônicos, digitais, informatizados constituem simples meios para expressão do pensamento, sendo totalmente irrelevantes para ser alcançada a finalidade constitucional (liberdade de expressão cultural)” (grifos meus) (Pesquisas Tributárias – Nova Série 4, Imunidades Tributárias, ob. cit. p. 367).

21. Plínio Marafon escreve: “Quando o STF julgou que as listas telefônicas eram imunes, a despeito de sua publicidade, e que os filmes e papéis fotográficos se inserem no conceito de insumos consumidos pelos livros, jornais e periódicos, certamente sinalizou pela possibilidade de ampliação dos limites constitucionais da imunidade, dentro de uma interpretação teleológica.

Respondemos que a imunidade tributária consagrada no artigo 150, VI, d, da CF/88 alcança o chamado “livro eletrônico” (em CD-Roms, disquetes etc.)” (grifos meus) (Pesquisas Tributárias – Nova Série 4, Imunidades Tributárias, ob. cit. p. 433).

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

E, realmente, sendo a isenção uma desoneração, por força da lei, um favor fiscal, uma renúncia de exercer o poder de tributar por parte de seu titular, por variados motivos, nada mais natural que, em relação às desonerações por isenção, anistia, renúncia, não incidência, e até mesmo alíquota zero, a interpretação seja uma interpretação, não literal, mas restritiva.

Diferente se coloca o problema, quando se trata das imunidades. Estas devem ser sempre interpretadas de forma extensiva. É que a imunidade, por não ser um favor fiscal, constitui, de rigor, uma absoluta vedação ao poder de tributar, como atrás defendi²².

Se se admitisse que quem não tem o direito de tributar, pudesse, “pro domo sua”, interpretar restritivamente a lei impeditiva, poder-se-ia amesquinhar a intenção do constituinte de afastar da área impositiva aquelas situações e pessoas em atividades consideradas essenciais para a preservação do Estado Democrático de Direito. Por esta razão, têm os exegetas do direito tributário entendido que, sempre que a desoneração decorra de uma renúncia fiscal, aplica-se o artigo 111 do CTN, mas não quando se trata de vedação constitucional ao poder de tributar, pois que permitir uma exegese restritiva nesse campo levaria a interpretações em causa própria, prejudicando o verdadeiro sentido da imunidade²³.

22. Edgard Neves da Silva ensina: “Ao desenvolver a atividade de interpretação da norma imunizadora, a natureza e finalidades da imunidade são essenciais, de pronto, afastando a interpretação literal própria das isenções, instituto esse que, até há pouco tempo, confundia-se com a imunidade e vice-versa (Walter Barbosa Corrêa, ‘Incidência, não-incidência e isenção’, S. Paulo, IBDT/Resenha Tributária, pg. 137)” (grifos meus) (Curso de direito tributário, coordenação geral minha, p. 175).

23. O Ministro Moreira Alves, no já citado acórdão, explicita a razão de ser da imunidade constitucional ao dizer: “A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1/69, ao ampliar a imunidade constante na Constituição de 1946 - e que se adstringia ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros - quis, inequivocamente, facilitar e

Tal inteligência, no exame dos institutos desonerativos decorrentes da lei e daquele que surge de uma proibição constitucional, foi já de há muito encampada pela Suprema Corte, como se pode ler na gráfica, precisa e didática colocação do Ministro Thompson Flores, ao dizer:

Papel de imprensa - ato inexistente - interpretação literal.

“Não são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. Ao contrário da isenção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência” (grifos meus)²⁴.

O artigo 111 do CTN, portanto, não se aplica, como técnica exegética, às imunidades²⁵.

Passo agora a responder às diversas questões formuladas pela consulente.

São cinco as obras intelectuais disponibilizadas pela consulente, três delas em papel com complemento eletrônico, e duas delas exclusivamente para meios eletrônicos.

a) Conjunto formado por livro/periódico com CD/DVD.

À evidência, o complemento eletrônico não é o mais relevante, mas a publicação em papel.

No passado, para a própria consulente e à luz da Constituição de 1967, ofertei parecer, entendendo que a publicação em papel é,

estimular os veículos de divulgação de idéias, conhecimentos e informações que são os livros, os jornais e os periódicos. Como acentua Baleeiro (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 5ª. ed., pg. 198) “a imunidade do artigo 19, III, “d”, da Emenda n. 1/1969 traz endereço certo à proteção dos meios de comunicação de idéias, conhecimentos e informações, enfim de impressão do pensamento como objetivo precípuo” (grifos meus) (R.T.J. 87, vol. 2, pg. 611).

24. REO n. 80.603-SP, DJU de 24/05/79, pg. 4090.

25. O artigo 111 do CTN, que repito, está assim redigido: “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

nestas publicações, o mais importante, tendo a minha interpretação prevalecido nos tribunais²⁶.

O complemento eletrônico é apenas um útil acessório, que segue o principal, visto que a publicação em papel é aquela que o usuário busca, em primeiro lugar.

Lembro-me de que, à época, considerava-se imune a venda de vídeos, cassetes e CDs musicais ou de filmes acompanhados de um folheto explicativo, com o que as bancas de jornais vendiam as publicações com o complemento do cd, vídeo ou cassetes, como publicações imunes, sem maiores contestações das autoridades sobre a vedação constitucional àquelas publicações acompanhadas de um componente não de papel.

Por exemplo, numa coleção sobre os 100 maiores compositores, a vida do compositor exposta no veículo impresso era acompanhada de uma obra musical em cassete, para que o leitor percebesse o estilo daquele autor²⁷.

Nitidamente, nesta hipótese o acessório segue o principal, e a imunidade é caracterizada, como verifiquei, por exemplo, no livro “Dumbo”, de 42 páginas, fartamente ilustradas, acompanhado de um cd com a história, em vozes dos personagens. O livro é de capa dura e o cd apenas encartado na própria capa.

Esta série de clássicos Disney é inquestionavelmente imune, pois os livros são muito mais relevantes que o cd, lembrando-se que as crianças preferem manusear os livros coloridos e bem feitos (muitas

26. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL DE PUBLICAÇÃO – INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA MAIOR – ANÁLISE JURISPRUDENCIAL – PARECER, Direito Constitucional Tributário, 2ª. ed., Edições CEJUP, Belém-PA, 1985, p. 129/154.

27. Bernardo Ribeiro de Moraes, ao combater a interpretação restritiva das imunidades, afirma: “Nas normas imunitárias devem ser interpretadas através de exegese ampliativa. Não podem ser restritivamente interpretadas, uma vez que o legislador menor ou o intérprete não podem restringir o alcance da Lei Maior” (grifos meus) (Sistema Tributário da Constituição de 1969”, Ed. Revista dos Tribunais, pg. 407).

vezes com mais de um belo desenho por página), que os discos, que dependem dos pais para colocá-los num aparelho de som²⁸.

Não diferente é, por exemplo, o Atlas do Corpo Humano, obra magnificamente ilustrada, em que o complemento eletrônico vem num modesto envelope. O livro é excelente, com explicações técnicas acompanhadas de ilustrações - creio que mais de uma centena. À evidência, trata-se de um livro com complemento eletrônico, mas as pessoas compram-no independentemente de sua reprodução digital.

Tal conjunto formado por livro/periódico e cd ou DVD é imune, pois o complemento eletrônico não tira em nada a relevância maior da publicação em papel.

Nesta mesma linha, entendo estar o livro acompanhado de um cd, reproduzindo o teor do livro. Tanto o conjunto “livro/periódico CD/DVD” (Atlas de Medicina – Guia) como o livro com um cd reproduzindo o texto do livro (livro eletrônico digital), como é o caso da Coleção Disney. Ambos são imunes²⁹.

28. Até mesmo Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, eminente jurista e procurador da Fazenda Nacional, aguerrido defensor da tributação sobre o livro eletrônico, nesta hipótese admite, na visão de Ricardo Lobo Torres a aplicação da imunidade constitucional: “Para encimar, cumpre mencionar o entendimento de Ricardo Lobo Torres no sentido de que seriam imunes o CD-ROM, o CD ou o videocassete, quando acompanhassem o livro impresso em papel, desde que houvesse a preponderância econômica e intelectual do texto impresso sobre o disco ou a fita. O raciocínio, que certamente será examinado pelos órgãos do Poder Judiciário, é que os discos (CD-ROM, CD) e as fitas de videocassete seriam acessórios, considerados integrantes dos livros, e, portanto, os acessórios seguem o principal” (grifos meus) (Imunidade Tributária do livro eletrônico, ob. cit. p. 176).

29. Ricardo Lobo Torres esclarece: “Necessário que o livro exiba, frente ao CD, não só a preponderância econômica, mas também a intelectual. No caso de enciclopédia em fascículos acompanhada de CD, por exemplo, ocorre tal predominância.

De feito, essas publicações contêm informações e lições sobre a história da música e trazem, com o objetivo de esclarecer o conteúdo do escrito, diversas músicas gravadas em CD. Sabe-se que hoje, com o avanço da tecnologia, os produtos culturais vão assumindo a forma audiovisual ou até mesmo a característica de multimídia, com a interatividade do usuário, que interfere na base de dados do programa. Os jovens têm nos dias atuais maior facilidade em assimilar conhecimentos que venham transmitidos por instrumentos tecnológicos mais sofisticados, o que leva inclusive à necessidade de se dar tratamento privilegiado à produção audiovisual. Não basta ensinar história da música por meio de linguagem discursiva; é necessário que se recorra ilustrativamente à própria linguagem musical. Até mesmo a apresentação do produto pode deixar transparecer

Em ambas as hipóteses, o livro é muito mais relevante que o complemento eletrônico. Na Coleção Disney, as crianças encantando-se com a qualidade e a beleza do livro, podendo folheá-lo por si mesmas; já para ouvir o complemento, necessitarão do auxílio de pessoas mais velhas; e no livro/periódico, o próprio livro, por sua qualidade, pode perfeitamente prescindir do cd, mesmo para aqueles que se tornaram dependentes da Internet – que os há.

Quanto ao “kit educacional”, ainda que, apesar de haver um livro, haja também um DVD e um cd, estou convencido de que a parte mais importante é o livro, visto que o DVD reproduz diálogos que estão no livro, o cd reproduz o áudio do DVD para auxiliar a pronúncia do leitor. MAS O LIVRO NÃO SÓ POSSUI OS DIÁLOGOS ESCRITOS, ensinando a própria grafia das palavras, como há tradução dos textos, aulas de gramática e exercícios para os alunos, o que não há nos CDs ou DVDs³⁰.

O “kit educacional” é o livro que se constitui de maior relevância, por ter muito mais material (gramática, exercícios, traduções, vocabulários) do que aquilo que se encontra no complemento

a predominância intelectual da parte escrita, se o CD é embalado juntamente com o fascículo e nele está impressa a mesma denominação da enciclopédia. Demais disso, a enciclopédia é vendida em bancas de jornal e livrarias, o que demonstra o maior peso intelectual do escrito. A mesma preponderância é que justifica a unificação das alíquotas pela legislação portuguesa no caso acima citado de livro acompanhado de videofilme” (grifos meus) (Imunidade Tributária do livro eletrônico, ob. cit. p. 204).

30. Roque Antonio Carrazza, depois de largas considerações, escreve: “Como vemos, todas as linhas argumentativas seguidas levam-nos à infismável conclusão de que os chamados livros eletrônicos estão abrangidos pela imunidade aos impostos, consagrada no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal.

São os fins a que se destinam os livros e equivalentes -e, não, sua forma- que os tornam imunes a impostos. Livros, na acepção da alínea “d”, do inc. VI, do art. 150, da CF, são os veículos do pensamento, vale dizer, os que se prestam para difundir idéias, informações, conhecimentos etc. Pouco importam o suporte material de tais veículos (papel, celulósido, plástico etc.) e a forma de transmissão (caracteres alfabéticos, símbolos musicais, signos Braille, impulsos magnéticos etc.).

Esta interpretação, a nosso ver, é a única que atende a ‘ratio constitutionis’ de salvaguardar a cultura, a liberdade de imprensa, a livre difusão do pensamento e, por extensão, o próprio regime democrático” (grifos meus) (Imunidade tributária do livro eletrônico, ob. cit. p. 242).

eletrônico e digital, que permite apenas aprender a pronúncia do idioma estrangeiro.

À evidência, é o livro que ensina o idioma, contendo as regras gramaticais; a fonética se obtém no complemento. A compreensão oral e a pronúncia correta são relevantes, mas a essência do curso está no livro. Sem ele, os complementos restariam esvaziados³¹.

Ora, se a intenção da imunidade é assegurar a liberdade de imprensa, a livre transmissão do pensamento, assim como preservar a cultura e a educação, nada mais lógico que o complemento eletrônico aperfeiçoe o aprendizado de uma língua, permitindo a correta pronúncia do vocabulário, das palavras, da formação gramatical

31. Leia-se a decisão do Egrégio Tribunal Federal da 3ª. Região neste sentido: “PROC.: 93.03.060022-3 AMS 127415

ORIG.: 0009415190 5ª. Vara SÃO PAULO/SP

APTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: ELYADIR F BORGES e MIRIAM APARECIDA P DA SILVA

APDO: OESP GRÁFICA S/A

ADV: MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES e outros

RELATOR : JUÍZA FEDERAL CONVOCADA ELIANA MARCELO/ TURMA SUPLEMENTAR DA SEGUNDA SEÇÃO

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMUNIDADE. LIVRO INFANTIL.

Discute-se o direito ao desembaraço aduaneiro de livros infantis, sem o pagamento dos impostos exigidos, fundamentando-se a impetrante na imunidade consagrada no artigo 19, inciso III, letra “d”, da Constituição Federal de 1967.

2. Analisando a mercadoria “sub judice”, cujo exemplar se encontra juntado aos autos, são desnecessárias outras provas para aferirmos tratar-se de LIVRO, muito embora possua no seu bojo a controvertida célula eletromagnética, para a emissão de sons, esta é meramente um acessório, dentro do seu contexto, que vem acompanhado de estampas, gravuras, figuras ilustrativas de textos impressos, não se podendo desconsiderar que a sua finalidade é a de tornar o aprendizado um processo lúdico e não enfadonho, em relação à faixa etária a que se destina, abrangendo, assim, os fins preceituados pelo Texto Maior.

Saliente-se que a imunidade prevista constitucionalmente independe do modelo ou tipo do livro, devendo, portanto, alcançar a mercadoria aqui discutida, especialmente frente a precedentes do Colendo Supremo Tribunal Federal, quanto à imunidade conferida ao álbum de figurinhas.

Apelação e remessa oficial improvidas.” (Juíza convocada Eliana Marcelo, 12/07/2007 – data do julgamento).

que estão no livro, inclusive com a grafia de todos os diálogos lá colocados. É algo que não está no CD ou DVD³².

Em síntese, sem necessidade de maiores indagações – até porque a matéria já foi por mim examinada e exposta minha interpretação, em parecer para a consulente ainda sob o pálio da Constituição anterior - cujo texto sobre imunidades de livros era rigorosamente igual ao atual – entendo que os três tipos de publicações (conjunto livro/periódico CD/DVD; livro acompanhado de complemento eletrônico digital; e “kit educacional”) são imunes, ainda que se adote, para argumentar, uma interpretação menos ampla da norma de imunidade, pois a publicação em papel prevalece em relação ao complemento eletrônico. Este, até visualmente, é um mero complemento, imposto pela modernidade, mas que não prescinde de publicação escrita.

Sem dúvida nenhuma, tais conjuntos (livro/periódico e CD/DVD) são imunes, como se percebe, nos belos livros anexados.

A respeito dos documentários jornalísticos não acompanhados de obras impressas, tratando-se, apenas, de produção audiovisual, minha opinião pessoal é que são também imunes, eis que como exposto no início deste parecer, a imunidade alcança os três tipos de veículos, sejam impressos ou não (jornais, periódicos e livros); apenas a outorgada ao papel é que está limitada à sua destinação (impressão).³³

32. O saudoso Ministro Cordeiro Guerra, ao defender, em parecer, a interpretação extensiva das imunidades, declarou: “Vivemos um momento de transformações científicas e de progressos tecnológicos e não podemos excluir da imunidade constitucional as publicações que surgem do evoluir da civilização técnica em que nos inserimos” (em parecer a que tive acesso).

33. O Ministro Marco Aurélio de Mello, em voto vencedor no STF declarou: “0 preceito constitucional há de merecer interpretação teleológica, buscando-se atingir, de forma plena, o objetivo visado, que outro não é senão afastar procedimentos que, de algum modo, possam inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. Sob o meu ponto de vista, a parte final do preceito, concernente à imunidade e à referência a livros, jornais e periódicos, não é exaustiva, e, tão pouco, merecedora de interpretação literal, a ponto de dizer-se que somente se tem a imunidade quanto à venda e aos atos que digam respeito diretamente ao papel utilizado. Tal óptica redundaria no esvaziamento da regra constitucional.”

.....

“Nunca é demais relembrar a importância de todos os esforços, por menores ou insignificantes que pareçam ser, no sentido da preservação da liberdade, o bem supremo e atributo maior

A interpretação oficial, todavia, ou seja, a que tem prevalecido na administração pública, é que somente quando o veículo for de papel é que é imune. Assim, se a mesma notícia ou obra cultural for veiculada por técnicas mais atuais, não o seria. Vale dizer, NÃO O CONTEÚDO ÔNTICO DO VEÍCULO UTILIZADO, mas a forma, o suporte físico no qual esse conteúdo é apresentado é que tornaria um documentário imune ou não. Somente uma interpretação pobre, alheia à intenção do constituinte de preservar o conteúdo da notícia jornalística, da lição cultural ou da educação, através da imunidade, e não o tipo de veículo, é que pode levar a privilegiar a forma sobre o conteúdo, o periférico sobre o essencial, a roupagem sobre o corpo. Tal interpretação daria mais valor aos alfaiates que fazem a roupa do que aos médicos que cuidam do corpo. Ou, melhor dizendo, à vestimenta que ao próprio cidadão³⁴.

a diferenciar a espécie humana. Por outro lado, também já se afigura bastante conhecido o velho ardil da tributação excessiva como forma de obnubilar a livre atividade dos homens, ao tempo em que se engendra a mais vergonhosa das discriminações, porque sorrateira e subliminar: aquela que viabilizada pela ignorância, pelo desconhecimento, conduz a uma crescente elitização, a separar os mais poderosos das massas populacionais mais carentes. Tal tipo de tributação diz com um modo ignóbil de manipular o que transparece ser direito inerente à cidadania: a liberdade de expressão e, por conseguinte, o acesso à informação” (grifos meus) (Imunidade tributária do livro eletrônico, ob. cit. p. 261/262) .

34. Schubert de Brito Machado ensina: “a) cabe ao aplicador das normas constitucionais atribuir ao seu texto o sentido adequado para acompanhar a evolução das necessidades sociais no decorrer do tempo;

b) as imunidades podem sempre ser entendidas como proibição de tributar;

c) a imunidade não é instituto de direito tributário, Não tem relação direta com a arrecadação tributária. Consiste, antes de tudo, em instrumento de preservação dos valores constitucionais contra a possível ação do Estado, por isso, se torna irrelevante a capacidade contributiva das pessoas por elas alcançadas;

d) a imunidade prevista no dispositivo acima transcrito, embora típica imunidade objetiva, não visa proteger o objeto livro mas sim a livre expressão de pensamento, ou seja, o conteúdo dos livros;

e) as regras constitucionais devem ser interpretadas de modo a conferir-lhes máxima efetividade;

f) o livro nem sempre teve a forma que hoje predomina _ código de papel, a qual em breve restará em grande parte substituída pelos registros digitais;

Por esta interpretação, os prêmios Nobel de medicina deveriam ser substituídos pelos criadores dos modelos “fashion”.

Até em homenagem à inteligência do constituinte, não posso aceitar essa pobre e desarrazoada exegese. Por essa razão, entendo que, tanto os documentários jornalísticos, como os editoriais, via internet, são imunes. No caso da Internet que reproduza o mesmo conteúdo veiculado em revista tendo como suporte o papel, sendo o direito de acesso vendido em conjunto com a publicação, prevalece o principal, ou seja, a revista de papel³⁵.

Tal interpretação, todavia, poderia ser suscitada perante o Poder Judiciário, a fim de se ter uma solução definitiva sobre a imunidade dos meios de comunicação, por livros, periódicos e revistas ainda que não de papel. Vejo com otimismo a concessão da tutela judicial às teses apresentadas pela consulente, pelas razões que aduzo mais adiante, na resposta ao primeiro quesito.

g) o entendimento de que o livro contido em CD-ROM, por não ser feito de papel, não é imune aos impostos, implica em estreitamento injustificado do sentido da norma da Constituição, inteiramente incompatível com a doutrina do moderno constitucionalismo; e

h) a imunidade prevista na letra “d” do item IV do art. 150 da Constituição Federal abrange o livro eletrônico” (grifos meus) (Imunidade tributária do livro eletrônico, ob. cit. p.).

35. Roque Carrazza (in curso de Direito Constitucional Tributário, pgs. 647-648) escreve: “Todos nós sabemos que um livro é um objeto elaborado com papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários etc. .. impressos por meio de caracteres. Esta é a aceção corrente de livro, que qualquer dicionário registra.

Não resta dúvida de que as operações com este tipo de livro são imunes a impostos.

A nosso ver, no entanto, devem ser equiparados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de idéias, que hoje lhe fazem as vezes (livros eletrônicos) ou até, o substituem. Tal é o caso - desde que didáticos ou científicos - dos discos, dos disquetes de computador, dos CD-Roms, dos slides, dos videocassetes, dos filmes etc.

Segundo estamos convencidos, a palavra livros está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículos do pensamento, isto é, de meios de difusão da cultura. Já não estamos na Idade Média, quando a cultura só podia ser difundida por intermédio de livros. Nem nos albores do Renascimento, na chamada era de Gutenberg, quando os livros eram impressos, tendo por base material o papel. Hoje temos os sucedâneos dos livros, que, mais dia menos dia, acabarão por substituí-los totalmente. Tal é o caso dos CD-Roms e dos demais artigos da espécie, que contém, em seu interior, os textos dos livros, em sua forma tradicional ...” (grifos meus)

Passo, agora, a responder de forma sintética a consulta formulada:

1) A imunidade constitucional de impostos, como atrás expus, deve ser interpretada de forma não restritiva, mas ampla. Neste sentido, já se posicionou o STF. Não pode, pois, sofrer restrições convenientes e coniventes³⁶.

A meu ver – e neste sentido já me manifestei repetidas vezes – a forma de disponibilização de obra intelectual (em papel, eletrônico ou digital) é indiferente, pois o conteúdo da mensagem, e não a forma, é que determina ser ou não a obra imune. Privilegiar a forma sobre o conteúdo é considerar a vestimenta mais importante que o cidadão que a enverga. É de se lembrar que, quando se discutia a imunidade, no passado, a comunicação eletrônica ou digital era desconhecida, razão pela qual este tipo de questão não se colocou.

A Constituição americana de 1787 continua a mesma, tendo sido, todavia, adaptada, pela hermenêutica, de tal forma que, as normas anteriormente aplicadas a um país agrícola, foram, gradativamente, sendo conformadas pela Suprema Corte e por apenas 27

36. Em recurso que sustentei oralmente perante o Supremo Tribunal Federal, a tese da interpretação extensiva foi hospedada, conforme se lê da ementa abaixo:

RE 101.441-5-RS - Recorrente: G. T. do Brasil Ltda. _ Recorrida: Prefeitura Municipal de Porto Alegre.

Ementa: Imunidade tributária. (art. 19, III, 'd', da Constituição Federal). ISS - Listas Telefônicas.

A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS (art. 19, III, 'd', da CF), mesmo que nelas haja publicidade paga.

Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, imunizando-os ao tributo, assim como o próprio papel destinado à sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os periódicos que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas.

Recurso extraordinário conhecido, por unanimidade de votos, pela letra 'd' do permissivo constitucional, e provido, por maioria, para deferimento do mandado de segurança.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do STF, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por maioria de votos, dar-lhe provimento.

Brasília, 4/11/87" (grifos meus) (O sistema tributário na Constituição, ob. cit. p. 316/317).

emendas, nestes últimos 223 anos, para atender às necessidades do povo da mais poderosa nação industrial do mundo, no momento³⁷.

Não se pode trabalhar com categorias passadas, quando o sentido continua o mesmo, principalmente se a veiculação formal adapta-se à evolução tecnológica do mundo³⁸.

Minha resposta, portanto, é de que:

- a) A imunidade constitucional prevista para livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, de que trata o artigo 150, VI, “d”, da CF deve se submeter à interpretação ampla e extensiva tendo em vista a sua finalidade que é a proteção de valores assegurados por princípios constitucionais, dentre os quais se destacam a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura;
- b) qualquer que seja a forma pela qual o jornal, periódico ou livro for apresentado (papel, digital ou eletrônico) é imune.

2) Defino a imunidade como uma vedação absoluta ao poder de tributar. Seu objetivo, no que diz respeito a livros, jornais e periódicos, é garantir a liberdade de imprensa, a difusão da educação, da cultura e a livre manifestação do pensamento. Imune é esta difusão, por qualquer dos 3 veículos. A menção a papel, no inciso VI, letra “d”, é apenas para restringir a desoneração que lhe é concedida

37. Edward Corwin demonstra como esta evolução decorreu da hermenêutica integrativa em seu livro “A Constituição norte-americana e seu significado atual”, (Jorge Zahar Editor, Rio de Janeiro, 1986).

38. Edward S. Corwin assim explica esta evolução: “Em resumo, o Controle Judicial tal como é hoje exercido pela Corte Suprema é, freqüentemente, um poder político no sentido lato da palavra e um dever de proteger os melhores interesses da comunidade americana, envolvendo o seu exercício o uso do julgamento político no mesmo sentido amplo.. Naturalmente, assim foi, mais ou menos, desde o início; hoje o é mais do que menos e a prova está no próprio reconhecimento, pela Corte, da fraqueza do princípio do “stare decisis” no campo do Direito Constitucional (vide págs. 177-178, 304).

Tudo bem considerado: a amplitude do campo abrangido e, a flexibilidade doutrinária, ajudadas pelo fato de gozar a Corte Suprema; muitas vezes, da escolha entre doutrinas rivais - eis as características dominantes, neste ano da graça de 1954, do nosso Direito Constitucional nacional” (grifos meus) (A Constituição norte-americana e seu significado atual, ob. cit. p. 4).

a uma única destinação: a impressão de livros, jornais e periódicos, QUANDO ESSES VEÍCULOS USAREM PAPEL COMO SUPORTE FÍSICO. Não é qualquer papel que goza de imunidade, mas apenas aquele utilizado para a confecção de revista, periódico e jornal³⁹.

Mas NÃO HÁ, no texto constitucional, a mesma limitação, quanto a revistas, jornais e periódicos, condicionando a imunidade desses veículos à utilização do papel como suporte material. O velho adágio romano “ubi lex non distinguit, distinguere non debemus” é aplicável à hipótese. A restrição pretendida NÃO ESTÁ NO TEXTO CONSTITUCIONAL. POR ISTO, QUALQUER JORNAL, eletrônico, digital ou de papel, QUALQUER REVISTA, eletrônica, digital ou de papel, QUALQUER PERIÓDICO, eletrônico, digital ou de papel, e SÓ O PAPEL DE IMPRENSA, são imunes⁴⁰.

Esta é a minha inteligência do inciso VI, letra “d”, do artigo 150, da lei suprema, na linha, aliás, de decisão monocrática do Ministro Ricardo Lewandowsky, ao dizer ser este o entendimento prevalecente no Supremo:

39. O procurador da Fazenda Nacional Vittorio Cassone ensinou: “Enfim, na questão em tela há de se atentar para uma visão finalística de preceito imunitório, que tem na educação, cultura e informação seu ideal a alcançar. E a não extensão da imunidade tributária ao livro eletrônico indubitavelmente dificulta tal realização, sem sintonia com os objetivos fundamentais da República.

Respondo, pois, à 1.ª questão:

A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988, considerando os objetivos fundamentais da República e princípios pertinentes à formação educacional e cultural do cidadão, alcança o livro eletrônico, desde que com o mesmo conteúdo e a mesma finalidade do livro feito com papel” (grifos meus) (Pesquisas Tributárias – Nova Série 4, Imunidades Tributárias, ob. cit. p. 259).

40. Renzo Tozi esclarece: “1147. Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit – Quando a lei quis falar, falou; quando não quis, calou.

Esse é um “brocardo” medieval anônimo que ainda pertence ao patrimônio comum do direito: pretende impedir que se faça a lei dizer o que não quis, e que dela seja feita uma interpretação extensiva e não rigorosamente restritiva. Há semelhança em Ubi lex non distinguit Nec nostrum est distinguere, “quando a lei não faz distinções, não nos cabe fazê-las” (grifos meus) (Dicionário de Sentenças Latinas e Gregas, Ed. Martins Fontes, São Paulo, 1996, p. 525).

A questão ainda não é pacífica, a doutrina se posta pela abrangência do tema, enquanto a jurisprudência se divide. Porém, o entendimento prevalecente e atual do Supremo Tribunal Federal, é no sentido de que a imunidade consagrada pelo art. 150, VI, “d”, da C.F., deve se restringir aos elementos de transmissão propriamente ditos, evoluindo apenas para abranger novos mecanismos de divulgação e propagação da cultura e informação de multimídia, jornais e periódicos eletrônicos, é o que melhor atende ao preceito em tela” (grifos meus)⁴¹.

3) A Lei n. 10.753, de 30/10/2003, em seu artigo 2º, declara:

Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

Parágrafo único. São equiparados a livro:

I - fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;

II - materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;

III - roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;

IV - álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;

V - atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;

VI - textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte;

VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;

VIII - livros impressos no Sistema Braille” (grifos meus).

A Lei fere a Constituição e a própria orientação do STF, à luz da decisão retrocitada, do Min. Lewandowsky, ao dizer que a imunidade se “estende”

41. AI 724291/SP - São Paulo, Agravo de Instrumento, Relator: Min. Ricardo Lewandowsky, julgamento: 08/05/2009.

“aos denominados livros, jornais e periódicos eletrônicos”⁴².

O conceito da lei é, inclusive, contraditório, pois, ao mesmo tempo em que considera livros aqueles veículos

“em meio digital, magnético e ótico para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual”,

exclui dele os demais livros eletrônicos destinados a outros públicos, como se LIVROS NÃO FOSSEM. É como se dissesse: são seres humanos apenas as pessoas que tiverem olhos negros, as que tiverem olhos de outras cores não são. Se reconhece que os *livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual* são livros, por que não seriam livros os demais livros eletrônicos? Qual é a razão da distinção? Os livros, às vezes, são livros e, às vezes, não? À evidência, o artigo 2º não faz jus à inteligência de nossos legisladores, devendo-se concluir ter havido um “lapso legislativo”, a não ser que conveniências tributárias inconstitucionais tenham levado o Congresso Brasileiro a agredir a lógica, a razão e a cidadania⁴³.

42. Do voto do Ministro Lewandovsky consta: “Não restam dúvidas que a Constituição Federal, ao inserir uma regra de imunidade para o livro, o jornal, o periódico, bem como o papel destinado a sua impressão (este sendo papel de imprensa), quis prestigiar a liberdade de imprensa e o acesso à cultura como uma das formas de garantir a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, apoiando e incentivando a difusão das manifestações culturais, inseridas no art. 215, da Magna carta” (grifos meus) (AI 724291/SP, Agravo de Instrumento, DJE 092, DIVULG. 19/05/2009, Julgamento 08/05/2009, public. 20/05/09).

43. O então desembargador do TRF 5ª. Região, Des. Francisco Falcão, ex-Ministro do STJ, ao ser relator do MS 8688 (PE 92.05.07361-0) lembra a jurisprudência do STF: “Recordo o voto do Eminentíssimo Ministro Carlos Madeira, no RE 102.141, RJ, “in” RTJ 116 pág. 272, que, invocando a lição de AMILCAR DE ARAUJO FALCÃO, diz: “A interpretação sistemática da norma constitucional leva à conclusão de que o que caracteriza as imunidades é “a circunstância de que, com elas, o legislador constituinte procura resguardar, assegurar ou manter incólumes certos princípios, idéias-força ou postulados que consagra como preceitos básicos do regime político, a incolumidade de valores éticos e culturais que o ordenamento positivo consagra e pretende manter livres de eventuais interferências ou perturbações, inclusive pela via oblíqua ou indireta da tributação. “As imunidades, diz ainda o autor acima citado –como as demais limitações ao poder de tributar, consoante o ensinamento de Aliomar Baleeiro, têm, assim, a característica de deixar

Com base na Constituição, entendo que são livros aqueles cujo conteúdo seja próprio de um livro, jornal ou periódicos, qualquer que seja a forma de sua veiculação. O que define o livro é o seu conteúdo e não a sua forma. Um romance de Tolstoi é um livro, seja apresentado em papel, cd ou por qualquer outra forma eletrônica ou virtual. É a obra que define a natureza de livro e não a forma. Se o livro estivesse em cd, de acordo com o artigo 2º da Lei n. 10.753, a obra do autor seria, ao mesmo tempo, livro e não livro, dependendo de estar sendo veiculada em papel ou por meio eletrônico⁴⁴.

Pela lei brasileira, portanto, Tolstoi seria autor de livros e não livros, conforme o veículo que difundisse a sua obra. Só mesmo a lei sul-africana à época do “apartheid” foi capaz de estabelecer distinções tão esdrúxulas como essa lei brasileira. Conta-se o episódio de um cidadão branco que, ao casar-se com uma moça de tez

“transparecer sua índole nitidamente política”, o que impõe no intérprete a necessidade de fazer os imprescindíveis confrontos e as necessárias conotações de ordem teleológica, toda vez que, concretamente, tiver de dedicar-se à exegese dos dispositivos constitucionais instituidores de tais princípios” (Revista citada, p. 369).

Ora, segundo tal orientação, bem é de ver que, “ao falar o constituinte em livro, jornal, periódico e papel de imprensa, pretendeu exclusivamente tornar imunes atividades destinadas a formar culturalmente ou informar isentamente o povo brasileiro”.

A observação é de Ives Gandra da Silva Martins, na sua obra Teoria da Imposição Tributária (Saraiva, 1983). “Pretendeu –prosegue o autor- inequivocamente, impedir o Estado, por meio da imposição tributária, manipulasse a verdade cultural ou a informática noticiosa, dificultando ao povo receber imparcialmente notícias e culturas” (obra cit., p. 357).

44. O Desembargador e jurista Yoshiaki Ichihara do T. J. de São Paulo esclarece: “Não reconhecer a imunidade tributária dos livros eletrônicos é o mesmo que parar no tempo e no espaço, preso a uma interpretação literal e retrógrada, sem enxergar a realidade atual e do futuro, pois, em termos de conteúdo, função, objetividade; recursos para pesquisa, copiagem, transporte, divulgação, rapidez na localização dos textos etc., os CD-Roms superam em muito os tradicionais livros, jornais, periódicos etc.

Escreve Roque Antonio Carrazza, nessa mesma linha de raciocínio: “A nosso ver, no entanto, devem ser equiparados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de idéias, que hoje lhe fazem as vezes (livros eletrônicos) ou, até, o substituem. Tal é o caso - desde que didáticos ou científicos - dos discos, dos disquetes de computador, dos CD-Roms, dos slides, dos videocassetes, dos filmes etc.”

Portanto, sobre a primeira questão formulada, a nossa resposta é no sentido positivo, isto é, “a imunidade tributária consagrada no art.150, VI, d: da Constituição Federal de 1988 alcança o chamado ‘livro eletrônico’, apresentado em forma de CD-Rom, disquetes etc.” (grifos meus) (Pesquisas Tributárias – Nova Série 4, Imunidades Tributárias, ob. cit. p. 327).

negra, teve que mudar seu “status”, passando a ser considerado um “cidadão negro”. E assim permaneceu até separar-se, quando voltou a ser um “cidadão branco”. Apesar da cor de sua pele, perante a lei, foi branco, negro e branco!

A resposta, portanto, é que, perante a Constituição, livro é definido por seu conteúdo e não por sua forma. Já pela lei - a meu, ver de manifesta inconstitucionalidade-, é livro apenas o que estiver descrito no artigo 2º da Lei n. 10.753/03. À evidência, choca-se tal diploma legislativo com a decisão mencionada, do eminente Ministro Ricardo Lewandowsky⁴⁵.

4) Como me referi atrás, entendo que a obra jornalística editorial disponibilizada via internet é albergada pela imunidade constitucional prevista no artigo 150 inciso VI letra “d”.

Transcrevo três decisões do TRF da 4ª. Região na mesma linha do Ministro Lewandowsky e de meus escritos passados, válidas para qualquer forma de divulgação cultural ou jornalística.

45. Maria Teresa Carcomo Lobo escreve: “Em termos de direito comparado, o direito alemão adotou o princípio da proporcionalidade ou o princípio da proibição por excesso, conferindo-lhe natureza de norma não constitucional, que permite ao intérprete aferir da compatibilidade entre meios e fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas contra direitos fundamentais.

Seria este, exatamente, o caso, se fossem irradiados da imunidade tributária inscrita no art. 150 inciso VI, alínea d, da CF/88 os livros eletrônicos e todos os meios derivados da moderna tecnologia de informação e de comunicação.

Afrontar-se-ia a harmonia entre meios e fins. Aqueles, representados pelos CD-Roms, disquetes etc. estes objetivados na educação, na informação, na cultura, que são os alicerces da cidadania nos precisos dizeres constitucionais.

De conseguinte, no âmbito dos direitos individuais e sociais há de prevalecer o princípio da máxima efetividade, porque as normas que definem os direitos fundamentais e suas garantias não comportam interpretação restrita.

Disso é exemplo o Acórdão da Suprema Corte, nos autos do RE 203.706-SP, da lavra do Eminente Ministro Moreira Alves, ao firmar entendimento no sentido de que: “A imunidade prevista no art. 150, VI, d, ‘in fine’, da CF abrange o papel fotográfico, inclusive para a fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto, destinados à composição de livros, jornais e periódicos” (Informativo STF, n. 94, de 03.12.1997, p. 2)”. (grifos meus) (Pesquisas Tributárias – Nova Série 4, Imunidades Tributárias, ob. cit. p. 99).

- 1) “IMUNIDADE. LIVROS. QUICKITIONARY. CF/88, ART. 150, INC. VI, ALÍNEA D. Hoje, o livro ainda é conhecido por ser impresso e ter como suporte material o papel. Rapidamente, porém, o suporte material vem sendo substituído por componentes eletrônicos, cada vez mais sofisticados, de modo que, em breve, o papel será tão primitivo, quanto são hoje a pele de animal, a madeira e a pedra. A imunidade, assim, não se limita ao livro como objeto, mas transcende a sua materialidade, atingindo o próprio valor imanente ao seu conceito. A Constituição não tornou imune a impostos o livro-objeto, mas o livro-valor. E o valor do livro está justamente em ser um instrumento do saber, do ensino, da cultura, da pesquisa, da divulgação de idéias e difusão de ideais, e meio de manifestação do pensamento e da própria personalidade do ser humano. É por tudo isso que representa, que o livro está imune a impostos, e não porque apresenta o formato de algumas centenas de folhas impressas e encadernadas. Diante disso, qualquer suporte físico, não importa a aparência que tenha, desde que revele os valores que são imanes ao livro, é livro, e como livro, estará imune a impostos, por força do art. 150, VI, d, da Constituição. O denominado ‘quickitinary’, embora não se apresente no formato tradicional do livro, tem conteúdo de livro e desempenha exclusivamente a função de um livro. Não há razão alguma para que seja excluído da imunidade que a Constituição reserva para o livro, pois tudo que desempenha a função de livro, afastados os preconceitos, só pode ser livro”; (grifos meus)⁴⁶
- 2) “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. JORNAL. CD-ROM. 1. O fato de o jornal não ser feito de papel, mas veiculado em CD-ROM, não é óbice ao reconhecimento da imunidade do artigo 150, VI, d, da CF, porquanto isto não o desnatura como um dos meios de informação protegidos contra a tributação. 2. Interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, segundo a qual a imunidade visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação e aos meios necessários para tal, o que deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o

46. AMS 2000.70.00.002338-S/PR, Segunda Turma, Relator Juiz Wilson Darós, julgamento por unanimidade, DJU de 03.10.2001, página 727.

pensamento, a arte e o saber (art. 5º, IV, IX, XIV, 205, 206, II, etc.). 3. Apelo e remessa oficial improvidos⁴⁷;

3) “Se a finalidade da imunidade prevista no da Carta Magna é favorecer a divulgação de idéias e a manifestação do pensamento, entendo que é isto que deve ser privilegiado na interpretação da norma, ao revés de uma interpretação restrita tendo em vista apenas o veículo utilizado: privilegia-se o fim (divulgação do conhecimento), não o meio (livro escrito)” (grifos meus).

Diante do exposto, nego provimento à remessa oficial, consoante a fundamentação supra⁴⁸.

Parece-me que toda a obra jornalística editada por meios eletrônicos (via internet) é albergada pela imunidade, posto que, na letra do artigo 220 da C.F, não se pode admitir qualquer restrição à liberdade de expressão. A restrição representada pela imposição tributária sobre tais veículos de divulgação, fere não só o artigo 150, inciso VI, letra “d”, mas o próprio artigo 220 da C.F, assim redigido:

Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição⁴⁹.

47. AC 1998. 04. 01.090888-S/SC, Segunda Turma, Relator Juiz João Pedro Gebran Neto, julgamento por unanimidade, DJU de 25.10.2000, página 349.

48. RMS 2002.70.00.008696-3, Relator Des. Dirceu de Almeida Soares, TRF 5ª. Região.

49. Comentei-o: “O dispositivo fala claramente em manifestação (direito sem restrições) do pensamento, o que vale dizer, desde que veiculando opiniões pessoais, não pode haver qualquer espécie de limitação. À evidência, responde o autor da manifestação por eventuais crimes e danos morais, se afetar terceiros nos direitos garantidos pelo art. 5.º, X, da Lei Suprema.

Continua o constituinte a referir-se à criação autêntica ou informativa, acrescentando que a “expressão” e a “informação” - esta mais voltada ao jornalismo - gozam de idêntica imunidade.

Não contente o legislador Supremo em dizer que tais manifestações não sofrerão qualquer restrição, reforçou a dicção, ao dizer que as limitações não poderiam ser de qualquer natureza, ou seja, “sob qualquer forma, processo ou veículo”.

À nitidez, o constituinte entendeu que, ao falar em veículo (meio de comunicação social), processo (qualquer tipo de divulgação) ou forma (latitude máxima), eliminaria qualquer atentado sobre a liberdade de imprensa ou a livre manifestação do pensamento.

A repetição objetiva tornar a garantia desse direito a mais ampla possível, impondo o constituinte apenas as restrições descritas pela própria Constituição, como é o caso da propaganda eleitoral” (Comentários à Constituição do Brasil, 8º vol., Ed. Saraiva, São Paulo, 1998, p. 800/801).

5) Respondo, com brevidade, a esta questão, na medida em que examinei atrás, as cinco hipóteses consultadas e, pelos argumentos lá expendidos, entendo que todas as obras disponibilizadas pela consulente e mencionadas na consulta atendem aos critérios constitucionais da imunidade de impostos.

6) No tocante às obras disponibilizadas em CD, DVD ou via internet como livros e revistas digitais ou eletrônicos, é de se ressaltar que a classificação 4902.90.00 está na sub-seção de jornais e publicações periódicos. Há, todavia, as classificações 4901.9 e 4901.99.00, que aludem a livros, além da 4903.00.00 que cuida de álbuns e livros de ilustrações e álbuns.⁵⁰

Seguem as posições referidas:

NCM	DESCRIÇÃO
49.01	Livros, brochuras e impressos semelhantes, mesmo em folhas soltas.
4901.10.00	-Em folhas soltas, mesmo dobradas
4901.9	-Outros:
4901.91.00	--Dicionários e enciclopédias, mesmo em fascículos
4901.99.00	--Outros
49.02	Jornais e publicações periódicas, impressos, mesmo ilustrados ou contendo publicidade.
4902.10.00	-Que se publiquem pelo menos 4 vezes por semana
4902.90.00	-Outros
4903.00.00	Álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir, para crianças.

Por outro lado, além da posição:

85.23 Discos, fitas, dispositivos de armazenamento não-volátil de dados à base de semicondutores, “cartões inteligentes” (“smart cards”) e outros suportes para gravação de som ou para gravações semelhantes, mesmo gravados, incluídos as matrizes e moldes galvânicos para fabricação de discos, exceto os produtos do Capítulo 37,

50. Vanoni ensina: “as normas tributárias, como quaisquer outras, devem ser interpretadas com o fito de ‘atribuir ao preceito jurídico o valor real que lhe compete na regulamentação das relações da vida que constituem seu objeto; qualquer orientação apriorística do trabalho interpretativo, a favor do fisco ou a favor do contribuinte, constitui uma inadmissível limitação do processo ‘lógico representado pela interpretação da lei’ (Natureza e interpretação das leis tributárias, tradução de Rubens Gomes de Souza, Edições Financeiras, 1964, p. 19).

o item 8523.40.11 está assim redigido:

Discos para sistema de leitura por raios “laser” com possibilidade de serem gravados uma única vez.

Em face de minha inteligência sobre a matéria, parece-me que para as obras disponibilizadas em CD, DVD ou via internet que constituam periódicos ou revistas digitais ou eletrônicas, a classificação mais adequada é a 4902.90.00, visto que cuida de jornais. Já para livros que não sejam periódicos nem jornais, poder-se-ia adotar 4901.9 ou 4903.00.00, embora a classificação anterior seja, a meu ver, a melhor.

Respondo, portanto, que a classificação mais pertinente é a da NCM 4902.90.00, prevalecendo sobre as demais. Afasta-se a classificação do mero suporte, visto que este, enquanto não utilizado, não exterioriza jornal, periódico ou livro⁵¹.

Para demonstrar que a única alternativa é a classificação sugerida, o ideal seria submeter a matéria ao Poder Judiciário, mediante a propositura de ação declaratória. Com suporte em laudo técnico poderia ser pleiteada tutela antecipada ou mesmo medida cautelar preparatória, para afastar eventuais autuações em virtude da interpretação adotada.

7) A Lei 10.833/2003 determina, em seu artigo 10, IV, que:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

51. José Eduardo Soares de Mello, sobre as dificuldades de intérprete tributário ensina: “Pressuposto inarredável para o hermenêuta é conhecer o ordenamento jurídico, sua estrutura e alicerces, os princípios fundamentais da pirâmide jurídica plasmados na Constituição, inspirando a edição e a interpretação de regras de qualquer natureza.

Os princípios constituem as balizas, as diretrizes, os superiores comandos normativos que iluminam a compreensão dos textos legais.

Apesar de o Direito compor uma unidade-incindível, em que todas as suas normas se entrelaçam, havendo apenas mera decomposição para fins didáticos, é imperioso conhecer os institutos jurídicos peculiares a cada um dos denominados ramos do Direito” (Curso de Direito Tributário, 12. ed., Ed. Saraiva, 2010, p. 170).

.....
 IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

O mesmo princípio é aplicável ao PIS, de acordo com a Lei n. 10.637/2002.

O dispositivo não faz menção às entidades imunes de educação ou assistência social, mas apenas a entidades imunes, não excluindo, portanto, nenhuma delas. À evidência, por entidades imunes, é de se incluir aquelas que gozam de imunidades específicas na produção e circulação de seus produtos, como são as editoras de jornais, livros e periódicos. Acrescente-se que PIS e COFINS incidem sobre o faturamento ou receita da produção e circulação, sendo um tributo indireto como o IPI e o ICMS.

Como minha interpretação é de que são imunes as obras intelectuais disponibilizadas em meio digital/eletrônico ou via internet de conteúdo jornalístico, entendo, por coerência, que o artigo 10 seria aplicável nestas hipóteses⁵².

52. No XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU - Centro de Extensão Universitária, as conclusões das Comissões e do Plenário foram: **“Respostas às questões formuladas pela comissão organizadora:**

“I) A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, d, da CF/88, alcança o chamado ‘livro eletrônico’ (em CD-ROM, disquetes etc.)?”

Proposta da Comissão de Redação aprovada em Plenário:

	A favor	Contra	
Comissão 1:	90		7 (parte final)
Comissão 2:	62		8
Comissão 3:	26 (UNANIMIDADE)		
	-----		-----
178	15		
	-----		-----

A hipótese da imunidade prevista no art. 150, VI, d, deve ser interpretada em sentido teleológico, alcançando a obra, como veículo dos valores de liberdade de expressão, informação, educação e cultura, prestigiados na Carta Magna, independentemente de seu suporte físico. (grifos meus)

Comissão I:

-Texto aprovado na íntegra por 90 votos (maioria absoluta).

-Texto aprovado com ressalva, excluindo a parte final (sublinhada) por 7 votos.

No que concerne ao livro eletrônico, por entender ser inconstitucional a lei n. 10.753, em seu artigo no que diz respeito a não-inclusão do livro eletrônico, considero ser-lhe aplicável o § 12, inciso XII, do artigo 8º da Lei n. 10.885/2004, assim redigido:

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/PASEP - Importação; e

II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS - Importação.

.....

§ 12. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições, nas hipóteses de importação de: (Regulamento)

....

XII - livros, conforme definido no art. 2º da Lei n. 10.753, de 30 de outubro de 2003. (Redação dada pela Lei n. 11.033, 2004)⁵³.

A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988, considerando os objetivos fundamentais da República e os princípios pertinentes ao direito ... liberdade de informações e à formação educacional e cultural do cidadão, alcança o livro eletrônico, desde que com a mesma finalidade do livro feito com papel.

Comissão 2:

Decisão por maioria:

- A favor: 62 votos.

- Contra: 8 votos.

Sim. A norma de imunidade comporta interpretação sistêmica, no sentido de que a Constituição Federal deve preservar valores em vista dos quais foi instituída. A desoneração abrange tudo aquilo que, por veicular a essência do livro, vale dizer, o conteúdo imaterial de obra científica técnica ou literária, possa, independentemente da forma, ser incluído no conceito de livro, na feição ampliada que hoje lhe atribui a moderna tecnologia, uma vez que o direito deve ser interpretado na data de sua aplicação.

O conceito necessário e suficiente de livro diz respeito ao seu conteúdo e finalidade. *Contingente é seu suporte físico.*

Comissão 3:

- Decisão unânime: 26 votos.

A Comissão por unanimidade respondeu afirmativamente à indagação, eis que a finalidade da imunidade é a ampla divulgação da cultura e do conhecimento, devendo-se considerar a obra e no meio físico que a contenha ou pelo qual é veiculado, e devendo ser interpretada de forma ampla e sem restrições” (Pesquisas Tributárias – Nova Série 5, Processo Administrativo Tributário, 2ª. ed., Co-ed. CEU - Centro de Extensão Universitária e Ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 751/752).

53. Leia-se: “RE 434137 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO –Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO -

Na resposta a esta questão, mais do que nas demais questões levantadas, considero prudente, na adoção da alíquota zero ou de

Partes:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 434.137-9 - PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. CARLOS VELLOSO

RECTE. (5): UNIÃO

ADV. (A/S): PFN - RONALDO J. SANT'ANNA

RECDO. {A/S}: NOVA LENTE EDITORA LTDA

ADV. (A/S): MARIA CAROLA GUDIN E OUTRO (A/S)

Decisão: *Vistos. O acórdão recorrido, em mandado de segurança, proferido pela Primeira Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região, deu parcial provimento à apelação interposta por Nova Lente Editora Ltda. Destaco da ementa do acórdão impugnado:*

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - IMPORTAÇÃO DE MATERIAL DIDÁTICO - APLICABILIDADE DA IMUNIDADE CONFERIDA A LIVROS.

(...)

III- Na hipótese vertente, o fato dos fascículos virem acompanhados, e estarem indissociavelmente vinculados, e componentes de laboratório de eletrônica, não impede que a imunidade tributária incida objetivamente apenas sobre os fascículos educativos, conforme previsto no art. 150, inciso VI, letra 'd' da Constituição Federal;

IV- Ainda que o produto imune venha acompanhado de outros, o mesmo não perde a característica essencial que lhe identifica como livro, sendo 'in casu' facilmente verificável pelos documentos acostados aos autos que o valor dos fascículos é independente do valor dos componentes, além de ser bastante superior;

(...)” (fl. 504) Rejeitaram-se os embargos de declaração opostos.

Daí o RE, interposto pela UNIÃO, fundado no art. 102, III, a, da Constituição Federal, sustentando-se, em síntese, ofensa ao art. 150, VI, d, da Constituição, dado que a imunidade prevista no referido artigo está adstrita a livros, jornais e periódicos, não abrangendo fascículos.

Admitido o recurso, subiram os autos. A Procuradoria Geral da República, em parecer lavrado pelo ilustre Subprocurador-Geral da República, Dr. Wagner de Castro Mathias Netto, opinou pelo não conhecimento do recurso e, se conhecido, pelo seu não provimento.

Autos conclusos em 03.8.2005.

Decido.

O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Menciono, 'inter plures': RE 339.124-AgR/RJ e RE 392.221/SP, por mim relatados, "DJ" de 20.5.2005 e 11.6.2004, respectivamente RE 221.239/SP e RE 432.914/RJ, Relatora Ministra Ellen Gracie "DJ" de 06.8.2004 e 16.6.2005, respectivamente; RE 140.709/SP, Relator Ministro Néri da Silveira, "DJ" de 22.3.2000; RE 424.819/RJ, Relator Ministro Gilmar Mendes, "DJ" de 12.8.2005.

Do exposto, forte nos precedentes acima mencionados, nego seguimento ao recurso.

Publique-se.

Brasília, 27 de setembro de 2005.

Ministro CARLOS VELLOSO - Relator -

Legislação: CF ANO-1988

ART-OOI02 INC-00003 LET-A ART-OOI50 INC-00006 LET-D

CF-1988 CONSTITUIÇÃO FEDERAL” (grifos meus) (Julgamento: 27/09/2005, Publicação: DJ 17/10/2005 pp-00103).

regime cumulativo, a proteção judicial. Uma ação direta de inconstitucionalidade por omissão seria o ideal pela maior brevidade de sua solução definitiva. É que, ao dizer pouco, omitindo do conceito de livro o livro eletrônico, à evidência, o Congresso Nacional restringiu a imunidade do art. 150, VI, “d” da CF. A teor da teleologia da norma, para que se reputem assegurados os valores prestigiados pelo texto supremo é necessário que a imunidade alcance todos os livros, periódicos e jornais, sem exceção.

No entanto, a parte legítima para sua propositura seria confederação de âmbito nacional, demonstrando a pertinência temática.

De qualquer forma, entendo que, pelo fato de o livro eletrônico ser livro, estaria sujeito à alíquota zero da Lei n. 10.885/04, nada obstante a limitação inconstitucional da Lei n. 10.753, que não incluiu os livros eletrônicos na categoria de livros, contra o disposto na lei suprema, que, ao disciplinar a imunidade, não fez distinção de qualquer tipo⁵⁴.

É de se lembrar, por fim, que a Lei n. 11.033/04 não alterou o texto da lei n. 10.865/03, no que concerne ao livro eletrônico.

8) O artigo 22 da MP 2228-1 de 2001 declara que:

54. Leia-se: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 102.141-1-RIO DE JANEIRO
RECORRENTE: ENCYCLOPAEDIA BRITANNICA EDITORES LTDA.
RECORRIDA: PREFEITURA MUNICIPAL DO RIO DE JANEIRO
EMENTA: Imunidade Tributária. Livro. Constituição, art. 19, III, alínea “d”.

Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados.

O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em segunda turma, na conformidade da ato do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em conhecer do recurso e lhe dar provimento.

Brasília, 18 de outubro de 1985.

DJACI FALCÃO – Presidente

CARLOS MADEIRA – Relator” (grifos meus) (Supremo Tribunal Federal, 18/10/1985, 2ª. Turma).

Art. 22. É obrigatório o registro das empresas de produção, distribuição, exibição de obras cinematográficas e videofonográficas nacionais ou estrangeiras na ANCINE, conforme disposto em regulamento.

Parágrafo único. Para se beneficiar de recursos públicos ou incentivos fiscais destinados à atividade cinematográfica ou videofonográfica a empresa deve estar registrada na ANCINE (grifos meus).

Por outro lado, a Medida Provisória foi instituída para:

Estabelece princípios gerais da Política Nacional do Cinema, cria o Conselho Superior do Cinema e a Agência Nacional do Cinema - ANCINE, institui o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Nacional - PRODECINE, autoriza a criação de Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional - FUNCINES, altera a legislação sobre a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional e dá outras providências (grifos meus).

No artigo 1º, há 12 incisos para definir o que seja a política nacional da Ancine, sendo certo que do inciso I não constam as expressões cinematográfica ou videofonográfica com finalidade idêntica. Eis sua redação:

Art. 1º Para fins desta Medida Provisória entende-se como:

I - obra audiovisual: produto da fixação ou transmissão de imagens, com ou sem som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento, independentemente dos processos de captação, do suporte utilizado inicial ou posteriormente para fixá-las ou transmiti-las, ou dos meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão.

Apesar de não se utilizar das palavras cinematográfica ou videofonográfica, percebe-se que a “intentio legis” foi cuidar de obras vinculadas à indústria cinematográfica, como determina o objeto da lei.

Em todos os outros itens fala-se em obra para difusão cinematográfica ou videofonográfica com tal destino, inclusive no inciso III. Estão, todos os incisos assim redigidos:

II - obra cinematográfica: obra audiovisual cuja matriz original de captação é uma película com emulsão fotossensível ou matriz de captação

digital, cuja destinação e exibição seja prioritariamente e inicialmente o mercado de salas de exibição;

III - obra videofonográfica: obra audiovisual cuja matriz original de captação é um meio magnético com capacidade de armazenamento de informações que se traduzem em imagens em movimento, com ou sem som;

IV - obra cinematográfica e videofonográfica de produção independente: aquela cuja empresa produtora, detentora majoritária dos direitos patrimoniais sobre a obra, não tenha qualquer associação ou vínculo, direto ou indireto, com empresas de serviços de radiodifusão de sons e imagens ou operadoras de comunicação eletrônica de massa por assinatura;

V - obra cinematográfica brasileira ou obra videofonográfica brasileira: aquela que atende a um dos seguintes requisitos: (Redação dada pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

a) ser produzida por empresa produtora brasileira, observado o disposto no § 1º, registrada na ANCINE, ser dirigida por diretor brasileiro ou estrangeiro residente no País há mais de 3 (três) anos, e utilizar para sua produção, no mínimo, 2/3 (dois terços) de artistas e técnicos brasileiros ou residentes no Brasil há mais de 5 (cinco) anos; (Redação dada pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

b) ser realizada por empresa produtora brasileira registrada na ANCINE, em associação com empresas de outros países com os quais o Brasil mantenha acordo de co-produção cinematográfica e em consonância com os mesmos.

c) ser realizada, em regime de co-produção, por empresa produtora brasileira registrada na ANCINE, em associação com empresas de outros países com os quais o Brasil não mantenha acordo de co-produção, assegurada a titularidade de, no mínimo, 40% (quarenta por cento) dos direitos patrimoniais da obra à empresa produtora brasileira e utilizar para sua produção, no mínimo, 2/3 (dois terços) de artistas e técnicos brasileiros ou residentes no Brasil há mais de 3 (três) anos. (Incluída pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

VI - segmento de mercado: mercados de salas de exibição, vídeo doméstico em qualquer suporte, radiodifusão de sons e imagens, comunicação eletrônica de massa por assinatura, mercado publicitário audiovisual ou quaisquer outros mercados que veiculem obras cinematográficas e videofonográficas;

VII - obra cinematográfica ou videofonográfica de curta metragem: aquela cuja duração é igual ou inferior a quinze minutos;

VIII - obra cinematográfica ou videofonográfica de média metragem: aquela cuja duração é superior a quinze minutos e igual ou inferior a setenta minutos;

IX - obra cinematográfica ou videofonográfica de longa metragem: aquela cuja duração é superior a setenta minutos;

X - obra cinematográfica ou videofonográfica seriada: aquela que, sob o mesmo título, seja produzida em capítulos;

XI - telefilme: obra documental, ficcional ou de animação, com no mínimo cinqüenta e no máximo cento e vinte minutos de duração, produzida para primeira exibição em meios eletrônicos.

XII - minissérie: obra documental, ficcional ou de animação produzida em película ou matriz de captação digital ou em meio magnético com, no mínimo, 3 (três) e no máximo 26 (vinte e seis) capítulos, com duração máxima de 1.300 (um mil e trezentos) minutos; (Incluído pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

XIII - programadora: empresa que oferece, desenvolve ou produz conteúdo, na forma de canais ou de programações isoladas, destinado às empresas de serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura ou de quaisquer outros serviços de comunicação, que transmitam sinais eletrônicos de som e imagem que sejam gerados e transmitidos por satélite ou por qualquer outro meio de transmissão ou veiculação; (Incluído pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

XIV - programação internacional: aquela gerada, disponibilizada e transmitida diretamente do exterior para o Brasil, por satélite ou por qualquer outro meio de transmissão ou veiculação, pelos canais, programadoras ou empresas estrangeiras, destinada às empresas de serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura ou de quaisquer outros serviços de comunicação que transmitam sinais eletrônicos de som e imagem; (Incluído pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

XV - programação nacional: aquela gerada e disponibilizada, no território brasileiro, pelos canais ou programadoras, incluindo obras audiovisuais brasileiras ou estrangeiras, destinada às empresas de serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura ou de quaisquer outros serviços de comunicação que transmitam sinais eletrônicos de som e imagem, que seja gerada e transmitida diretamente no Brasil por empresas sediadas no Brasil, por satélite ou por qualquer outro meio de transmissão ou veiculação; (Incluído pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

XVI - obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária: aquela cuja matriz original de captação é uma película com emulsão fotosensível ou matriz de captação digital, cuja destinação é a publicidade e propaganda, exposição ou oferta de produtos, serviços, empresas, instituições públicas ou privadas, partidos políticos, associações, administração pública, assim como de bens materiais e imateriais de qualquer natureza; (Incluído pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

XVII - obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária brasileira: aquela que seja produzida por empresa produtora brasileira registrada na ANCINE, observado o disposto no § 1o, realizada por diretor brasileiro ou estrangeiro residente no País há mais de 3 (três) anos, e que utilize para sua produção, no mínimo, 2/3 (dois terços) de artistas e técnicos brasileiros ou residentes no Brasil há mais de 5 (cinco) anos; (Incluído pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

XVIII - obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária brasileira filmada no exterior: aquela, realizada no exterior, produzida por empresa produtora brasileira registrada na ANCINE, observado o disposto no § 1o, realizada por diretor brasileiro ou estrangeiro residente no Brasil há mais de 3 (três) anos, e que utilize para sua produção, no mínimo, 1/3 (um terço) de artistas e técnicos brasileiros ou residentes no Brasil há mais de 5 (cinco) anos; (Incluído pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

XIX - obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária estrangeira adaptada: aquela que não atende o disposto nos incisos XVII e XVIII, adaptada ao idioma português ou às condições e necessidades comerciais ou técnicas de exibição e veiculação no Brasil; (Incluído pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

XX - obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária brasileira de pequena veiculação: aquela que seja produzida por empresa produtora brasileira registrada na ANCINE, observado o disposto no § 1o, realizada por diretor brasileiro ou estrangeiro residente no País há mais de 3 (três) anos, e que utilize para sua produção, no mínimo, 2/3 (dois terços) de artistas e técnicos brasileiros ou residentes no Brasil há mais de 3 (três) anos e cuja veiculação esteja restrita a Municípios que totalizem um número máximo de habitantes a ser definido em regulamento; (Incluído pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

XXI - claquete de identificação: imagem fixa ou em movimento inserida no início da obra cinematográfica ou videofonográfica contendo as informações necessárias à sua identificação, de acordo com o estabelecido em regulamento. (Incluído pela Lei n. 10.454, de 13.5.2002)

Nitidamente, como a própria lei faz referência, é da “Política Nacional de Cinema” que a MP pretendeu cuidar. Por isto, todas as obras audiovisuais com esta finalidade estão nela incluídas.

Não há referência que obras, não destinadas, voltadas ou vinculadas ao Cinema Nacional possam estar enquadradas numa lei destinada apenas a definir a Política Nacional de Cinema⁵⁵.

Por outro lado, a IN 05 de 29/05/02 declara, em seu artigo 1º, que:

Art. 1º A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE, conforme o disposto no 'caput' do art. 32 da Medida Provisória n. 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, terá por fato gerador a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas publicitárias com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas.

cuidando de veiculação, produção, lançamento e distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais.

Não trata de livros eletrônicos ou digitais ou de jornalismo eletrônico, mesmo que em nível de documentário. Essas atividades não são de cinema, mas de jornalismo, que está, de rigor, fora da cinematografia.

Na mesma linha, a IN 33 de 28/10/2004 do Ministério da Cultura - Agência Nacional de Cinema, em seu artigo 1º:

55. Carlos Maximiliano lembra: "**Inclusionem unius fit exclusio alterius**: "A inclusão de um só implica a exclusão de quaisquer outros." É mais frequente o uso da fórmula bem concisa **-inclusionem unius, exclusio alterius**.

Qui de uno dicit, de altero negat. Qui de uno negat, de altero dicit: "A afirmativa num caso importa em negativa nos demais; e vice-versa: a negativa em um implica a afirmação nos outros."

Ubi lex voluit dicit, ubi noluit tacuit: "Quando a lei quis determinou; sobre o que não quis, guardou silêncio", acrescentando com prudência: "Quando o texto menciona o gênero, presumem-se incluídas as espécies respectivas; se faz referência ao masculino, abrange o feminino; quando regula o todo, compreendem-se também as partes. Aplica-se a regra geral aos casos especiais, se a lei não determina evidentemente o contrário."

Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus: "Onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir".

Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, **é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente**; não tende distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; **cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas**" (grifos meus) (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 9ª edição, Ed. Forense, 1979, p. 242/243 e 246/247).

Art. 1º Para veiculação ou exibição de obra audiovisual, cinematográfica ou videofonográfica publicitária é exigido o prévio registro do título para o segmento de mercado a que se destina e o pagamento da respectiva CONDECINE ⁵⁶.

§ único. O valor da CONDECINE dependerá da classificação da obra e do segmento de mercado a que se destine.

Entendo, pois, que a produção de documentário jornalístico, que não caracteriza uma obra cinematográfica ou videofonográfica com idêntica finalidade, conforme os conceitos existentes na lei que criou a ANCINE, não sujeita a empresa que a realiza ao reconhecimento do CONDECINE e nem ao registro na ANCINE.

É de se lembrar que a Agência Nacional é de CINEMA e não de jornalismo, razão pela qual as obras jornalísticas, mesmo que em formato audiovisual, não podem estar enquadradas na IN. 41 (Um computador não é um piano, apesar de ter teclas e de envolver a utilização dos 10 dedos das mãos). Por esta razão, não se trata de atividade sujeita à denominada CONDECINE.

Em face, todavia, de todas as respostas que dei às oito questões formuladas estarem vinculadas à inteligência que oferto à Lei Suprema, no que concerne às imunidades tributárias e aos livros, jornais ou periódicos eletrônicos ou digitais – matéria, todavia, que tem merecido de outras interpretações, a meu ver, discrepantes

56. A IN. 41/2005 da Agência Nacional de Cinema no artigo 2º e seu § 2º claramente tratou apenas de empresas que cuidam do mercado audiovisual de qualquer segmento da INDÚSTRIA CINEMATOGRAFICA: “Art. 2º O registro das empresas ou sociedades empresárias nacionais ou estrangeiras que operem no mercado cinematográfico e videofonográfico brasileiro, obrigatório nos termos do art. 22 da Medida Provisória n. 2228-1, de 06 de setembro de 2001, deverá ser efetuado conforme disposto nesta Instrução Normativa.

...

§ 2º - Serão registrados na ANCINE somente requerentes que efetivamente operarem no mercado audiovisual brasileiro em qualquer de seus segmentos, e suas empresas mandatárias, assim como as empresas de que trata o art. 31 da Medida Provisória n. 2.228-1, de 06 de setembro de 2001, ou que tenham direito a benefícios decorrentes de incentivos fiscais para a atividade audiovisual, concedidos por lei” (grifos meus).

da Lei Suprema – aconselho que a consulente providencie proteção judicial para gozo do benefício constitucional.

S.M.J.

São Paulo, 11 de fevereiro de 2010.

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

IMUNIDADE. ABRANGÊNCIA. TEMPLO. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 22.582 - CE
(2006/0187914-3)

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE: GRUPO ESPÍRITA PAULO E ESTEVÃO - GEPE
ADVOGADO: DANIEL ARAÚJO LIMA E OUTRO
T. ORIGEM: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO CEARÁ
IMPETRADO: SECRETÁRIO DE FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ
PROCURADOR: JOSÉ ANCHIETA SANTOS SOBREIRA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. TEMPLO. IMUNIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. A imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, “b”, da CF, visa a garantir a liberdade de culto e impede que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental.

2. A imunidade, entretanto, não aproveita a terceiros.

3. Contribuintes do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não a instituição religiosa que os adquire. Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido para o consumidor final (contribuinte “de fato”), não se pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público.

4. Precedentes do STF e aplicação de sua Súmula 591, por analogia.

5. Em caso semelhante que envolve município (não templo): “Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do

JURISPRUDÊNCIA

ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato” (AI 671.412, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, j. 1º/4/2008, DJe-074 25-04-2008).

6. A Suprema Corte tem entendido que a tributação somente é afastada se a entidade imune é sujeito passivo “de direito” do ICMS. Nesse sentido, reconhece a imunidade do ICMS nos casos de importação de bens incorporados ao patrimônio.

7. Isso não ocorre na hipótese de consumo de energia elétrica e de serviços de comunicação, em que o recorrente é simples contribuinte “de fato”. É inviável estender a imunidade em proveito das concessionárias-fornecedoras (contribuintes “de direito” não imunes).

8. Inaplicáveis, *in casu*, os precedentes do STJ relativos à inexistência de legitimidade passiva das concessionárias para os pleitos de restituição do ICMS. Nesses julgados (v.g. AgRg no REsp 797.826/MT, Relator Ministro Luiz Fux, j. 3.5.2007, DJ 21.6.2007), o STJ afasta a prestadora de serviço do pólo passivo da demanda por considerá-la simples retentora e repassadora dos valores ao Fisco estadual.

9. Na espécie em exame, não se discute a legitimidade passiva processual da concessionária, apenas se afirma que a prestadora de serviço é contribuinte de direito para fins de afastar a legitimidade ativa do templo.

10. A Segunda Turma tem precedente que reconhece como contribuintes de direito do ICMS as concessionárias de energia e de comunicação, e não os consumidores finais.

11. “Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídica-tributária e, portanto, não detêm legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação” (RMS 23.571/RJ, Relator Ministro Castro Meira, j. 6/11/2007, DJ 21/11/2007).

12. Se se adotasse a tese defendida pelo recorrente, vedar-se-ia a incidência de ICMS sobre a venda de mercadorias destinadas a entidades imunes (templos, partidos políticos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios), além de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual. Não parece ter sido essa a intenção do constituinte.

13. Recurso Ordinário não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: “A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.” Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gon-

Revista de Direito Tributário da APET

çalves, Hamilton Carvalhido, Eliana Calmon, Luiz Fux (voto-vista) e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Denise Arruda (RISTJ, art. 162, § 2).

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília, 10 de fevereiro de 2010(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 22.582 - CE
(2006/0187914-3)

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE: GRUPO ESPÍRITA PAULO E ESTEVÃO - GEPE
ADVOGADO: DANIEL ARAÚJO LIMA E OUTRO
T. ORIGEM: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO CEARÁ
IMPETRADO: SECRETÁRIO DE FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ
PROCURADOR: JOSÉ ANCHIETA SANTOS SOBREIRA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Trata-se de Recurso Ordinário interposto contra acórdão assim ementado (fl. 114):

Constitucional. Mandado de Segurança. Templo de qualquer culto. Tarifas públicas de energia elétrica e telefonia. ICMS. Imunidade Tributária. Inexistência. Preliminares de ilegitimidade ativa *ad causam* e de falta de interesse de agir afastadas.

O recorrente contesta o acórdão e argumenta que não pode ser onerado pelo ICMS incidente sobre energia elétrica e serviços de comunicação que consome, pois enquadra-se como templo para fins de imunidade (fl. 135).

O MPF opinou pelo não-provimento do Recurso (fl. 169).

É o relatório.

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 22.582 - CE
(2006/0187914-3)

JURISPRUDÊNCIA

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): A imunidade dos templos, prevista pelo art. 150, VI, “b”, da CF, visa a garantir a liberdade de culto.

Impede-se que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental.

No entanto, a imunidade não aproveita a terceiros.

Na hipótese dos autos, contribuinte do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não o templo imune que os adquire.

Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido para o consumidor final (contribuinte “de fato”), não se pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público.

Esse é o entendimento do egrégio Supremo Tribunal Federal, que, ao analisar o caso do IPI, expediu a Súmula 591: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados”.

Mais recentemente, cito o seguinte julgado da Egrégia Corte:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ICMS. IMUNIDADE INVOCADA PELO MUNICÍPIO. IMPOSSIBILIDADE. 2. A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido de que a imunidade de que trata o artigo 150, VI, a, da CB/88, somente se aplica a imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município. 3. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 671412 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 01/04/2008, DJe-074 DIVULG 24-04-2008 PUBLIC 25-04-2008 EMENT VOL-02316-11 PP-02262)

Conforme se verifica no AI 671.412/SP, o egrégio STF tem entendido que a tributação somente é afastada quando a entidade imune é sujeito passivo “de direito” do ICMS.

Nesse sentido, a Corte Suprema reconhece a imunidade do ICMS nos casos de importação de bens que são incorporados ao patrimônio. Como é cediço, o importador é o sujeito passivo “de direito”. Na importação de um equipamento educacional por entidade imune, por exemplo, não há incidência de ICMS.

Isso não ocorre no caso de consumo de energia elétrica e de serviços de comunicação, em que o recorrente é simples contribuinte “de fato”. É inviável estender a

imunidade em proveito das concessionárias-fornecedoras (contribuintes “de direito” não imunes).

Destaco que não se aplicam, na hipótese, os precedentes do STJ relativos à inexistência de legitimidade passiva das concessionárias para os pleitos de restituição do ICMS. Nesses julgados, a Corte afasta a prestadora de serviço do pólo passivo da demanda por considerar que ela é simples retentora e repassadora dos valores ao fisco estadual. Transcrevo ementa representativa, citada pelo eminente Ministro Castro Meira nos debates da sessão do dia 4.8.2009:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.

(...)

2. A concessionária de serviço público figura como mera responsável pela retenção e recolhimento do tributo - ato material de “fazer”, imposto pelo Estado -, carecendo, portanto, de legitimidade para integrar o pólo passivo da ação de repetição de indébito, porquanto não faz parte da relação de incidência tributária.

(...)

5. Agravo regimental desprovido.” (AgRg no REsp 797826/MT, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.05.2007, DJ 21.06.2007 p. 283) 4. Recurso especial desprovido.

(REsp 871386/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/09/2008, DJe 01/10/2008)

Ora, na repetição de indébito não há mesmo cabimento em exigir da concessionária a restituição de valores recolhidos ao Fisco estadual. Nesse sentido, inexistente legitimidade passiva.

No entanto, nestes autos não se discute legitimidade passiva da concessionária, apenas se afirma que é contribuinte de direito para fins de afastar a legitimidade ativa do recorrente. Nesse sentido, cito precedente do próprio Ministro Castro Meira, reconhecendo que as concessionárias de energia e comunicação são contribuintes de direito do ICMS:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA E COMUNICAÇÃO. CONSUMIDORES. LEGITIMIDADE. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.

(...)

2. Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídica-tributária e, portanto, não detêm legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos

JURISPRUDÊNCIA

existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação. Precedentes.

(...)

7. Mandado de segurança extinto sem resolução de mérito. Prejudicado o recurso ordinário.

(RMS 23.571/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/11/2007, DJ 21/11/2007 p. 321)

Importante salientar que, se fosse adotada a tese defendida pelo recorrente, ficaria vedada a incidência de ICMS sobre a venda de todas as mercadorias destinadas a entidades imunes (templos, partidos políticos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios), além dos serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual.

Não parece ter sido essa a intenção do constituinte e do legislador federal.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Ordinário.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2006/0187914-3

RMS 22582/CE

Números Origem: 2004000328310 200402155360

PAUTA: 14/10/2009

JULGADO: 14/10/2009

Relator

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: GRUPO ESPÍRITA PAULO E ESTEVÃO - GEPE

ADVOGADO: DANIEL ARAÚJO LIMA E OUTRO

T. ORIGEM: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO CEARÁ
IMPETRADO: SECRETÁRIO DE FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ
PROCURADOR: JOSÉ ANCHIETA SANTOS SOBREIRA E OUTRO(S)
ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Limitações ao Poder de Tributar
- Imunidade

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Luiz Fux.”

Aguardam os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido, Eliana Calmon e Humberto Martins.

Licenciados os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Denise Arruda.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília, 14 de outubro de 2009

Carolina Vêras
Secretária

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 22.582 - CE
(2006/0187914-3)

VOTO-VISTA

PROCESSUAL CIVIL E CONSTITUCIONAL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ART. 105, II, *b*, DA CF/1988. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. TEMPLOS. ART. 150, VI, *b*, DA *LEX MATER*. TRIBUTO INDIRETO. APLICABILIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. INCIDÊNCIA SOBRE PRODUTOS E SERVIÇOS QUE NÃO INCORPORAM O PATRIMÔNIO DA ENTIDADE.

1. A imunidade tributária reconhecida a templos de qualquer culto tem por finalidade o exercício do direito fundamental de liberdade dos cultos e liturgias religiosas. A garantia constitucional resguarda o patrimônio, renda e serviços da entidade, à luz do artigo 150, VI, *b*, *c/c* § 4.º, da Constituição Federal de 1988.

2. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, consoante cediço, é tributo indireto, de sorte que o contribuinte *de jure* realiza o fato gerador,

JURISPRUDÊNCIA

mas quem suporta o ônus de modo indireto é o contribuinte de fato, onde se verifica o fenômeno da repercussão econômica, havendo, *mutatis mutandis*, a transferência do encargo para o sujeito que ocupa a fase seguinte da cadeia.

3. A jurisprudência da Excelsa Corte admite a imunidade tributária em relação a tributos indiretos nas hipóteses em que os bens adquiridos passam a integrar o patrimônio da entidade, e estejam “*relacionados com as suas finalidades essenciais*”. (Precedentes do STF: AgR no RE 311626/PA, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, Dje 26.06.2009; AgR no AI 669257/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 17/03/2009, Dje 17.04.2009; AgR no AI 535922/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 30.09.2008, Dje 14.11.2008)

4. A exegese teleológica do comando constitucional não permite alcançar produtos ou serviços que não se incorporem ao patrimônio da entidade imune e estejam relacionados com as suas finalidades essenciais. Incidência do ICMS sobre a energia elétrica e os serviços de telecomunicações, posto não se enquadrarem no conceito de “patrimônio” propriamente dito (Precedente: STF - AgR no AI 574042/PA, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 06/10/2009, Dje 29.10.2009).

5. Recurso ordinário desprovido, por fundamentos diversos.

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX: Consoante exposto pelo E. Relator:

Trata-se de Recurso Ordinário interposto contra acórdão assim ementado (fl. 114):

Constitucional. Mandado de Segurança. Templo de qualquer culto. Tarifas públicas de energia elétrica e telefonia. ICMS. Imunidade Tributária. Inexistência. Preliminares de ilegitimidade ativa *ad causam* e de falta de interesse de agir afastadas.

O recorrente contesta o acórdão e argumenta que não pode ser onerado pelo ICMS incidente sobre energia elétrica e serviços de comunicação que consome, pois enquadra-se como templo para fins de imunidade (fl. 135).

O MPF opinou pelo não-provimento do Recurso (fl. 169).

É o relatório.

Em seu voto, o E. Relator assenta com acerto:

TRIBUTÁRIO. TEMPLO. IMUNIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. A imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, “b”, da CF, visa a garantir a liberdade de culto e impede que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental.

2. A imunidade, entretanto, não aproveita a terceiros.

3. Contribuintes do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não a instituição religiosa que os adquire. Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido para o consumidor final (contribuinte “de fato”), não se pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público.

4. Precedentes do STF e aplicação de sua Súmula 591, por analogia.

5. Em caso semelhante que envolve município (não templo): “Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura o contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato” (AI 671.412, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, j. 1^o/4/2008, DJe-074 25-04-2008).

6. A Suprema Corte tem entendido que a tributação somente é afastada se a entidade imune é sujeito passivo “de direito” do ICMS. Nesse sentido, reconhece a imunidade do ICMS nos casos de importação de bens incorporados ao patrimônio.

7. Isso não ocorre na hipótese de consumo de energia elétrica e de serviços de comunicação, em que o recorrente é simples contribuinte “de fato”. É inviável estender a imunidade em proveito das concessionárias-fornecedoras (contribuintes “de direito” não imunes).

8. Inaplicáveis, *in casu*, os precedentes do STJ relativos a inexistência e legitimidade passiva das concessionárias para os pleitos de restituição do ICMS. Nesses julgados (v.g. AgRg no REsp 797.826/MT, Relator Ministro Luiz Fux, j. 3.5.2007, DJ 21.6.2007), o STJ afasta a prestadora de serviço do pólo passivo da demanda por considerá-la simples retentora e repassadora dos valores ao Fisco estadual.

9. Na espécie em exame, não se discute a legitimidade passiva processual da concessionária, apenas se afirma que a prestadora de serviço e contribuinte de direito para fins de afastar a legitimidade ativa do templo.

10. A Segunda Turma tem precedente que reconhece como contribuintes de direito do ICMS as concessionárias de energia e de comunicação, e não os consumidores finais.

11. “Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídica-tributária e, portanto, não detém legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação” RMS 23.571/RJ, Relator Ministro Castro Meira, j. 6/11/2007, DJ 21/11/2007).

12. Se se adotasse a tese defendida pelo recorrente, vedar-se-ia a incidência de ICMS sobre a venda de mercadorias destinadas a entidades imunes (templos, partidos políticos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios), além de serviços de comunicação

JURISPRUDÊNCIA

e transporte intermunicipal e interestadual. Não parece ter sido essa a intenção do constituinte.

13. Recurso Ordinário não provido.

Pedi vista dos autos para melhor exame da *quaestio iuris*.

Ab initio, impõe-se perquirir se imunidade tributária os tributos indiretos, como sói ocorrer com a exação *in foco*, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Nos tributos indiretos, é cediço que o contribuinte *de jure* realiza o fato gerador, mas quem suporta o ônus de modo indireto é o contribuinte de fato. Sobressai, no caso, o fenômeno da repercussão econômica, havendo, *mutatis mutandis*, a transferência do encargo para o sujeito que ocupa a fase seguinte da cadeia.

O saudoso mestre Aliomar Baleeiro reconhecia a imunidade tributária recíproca quando os entes imunes ocupassem a posição de contribuintes de fato, estando, por exemplo, como consumidores de produtos sujeitos a imposto sobre o consumo. É o que se extrai do julgado abaixo, *verbis*:

IMUNIDADE RECÍPROCA. AS UNIDADES ADMINISTRATIVAS, IMUNES À TRIBUTAÇÃO, E AS EMPRESAS BENEFICIADAS POR ISENÇÃO DE TODOS OS IMPOSTOS FEDERAIS PODEM, ATRAVÉS DE MANDADO DE SEGURANÇA OU OUTRO REMÉDIO JUDICIAL IDÔNEO, OPOR-SE AO PAGAMENTO DO IMPOSTO DE CONSUMO, EXIGIDO DE FABRICANTES OU OUTROS CONTRIBUINTES *DE IURE* PELOS FORNECIMENTOS QUE LHES FAÇAM.

(STF - RE 68450/SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Primeira Turma, julgado em 04.12.1969, DJ 29.12.1969)

Forçoso reconhecer, no entanto, que o tema sempre revelou-se controverso na Suprema Corte, conforme se verifica do seguinte precedente contemporâneo da Excelsa Corte:

IMUNIDADE FISCAL RECÍPROCA. NÃO TEM APLICAÇÃO NA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. O CONTRIBUINTE *DE IURE* E O INDUSTRIAL OU PRODUTOR. NÃO É POSSÍVEL OPOR A FORMA JURÍDICA A REALIDADE ECONÔMICA PARA EXCLUIR UMA OBRIGAÇÃO FISCAL PRECISAMENTE DEFINIDA NA LEI. O CONTRIBUINTE DE FATO É ESTRANHO A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E NÃO PODE ALEGAR A SEU FAVOR, A IMUNIDADE RECÍPROCA.

(STF - RE 68741/SP, Relator(a): Min. Bilac Pinto, Segunda Turma, julgado em 28.09.1970, DJ 23.10.1970)

Hodiernamente, a Suprema Corte vem reiterando esse último posicionamento, consoante se observa dos julgados abaixo colacionados:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO. ICMS. MUNICÍPIO. CONTRIBUINTE DE FATO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. INAPLICÁVEL. AGRAVO IMPROVIDO. I - O acórdão recorrido decidiu a questão com base na legislação ordinária e na jurisprudência do STJ. A ofensa à Constituição, se ocorrente, seria indireta. Incabível, portanto, o recurso extraordinário. II - A imunidade de que trata o art. 150, VI, a, da Constituição somente se aplica ao imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda. III - Como não é contribuinte de direito do ICMS relativo a serviços de energia elétrica e telefonia, o Município não é beneficiário da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição. Precedentes. IV - Agravo regimental improvido.

(STF - AgR no AI 634050/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 23.06.2009, Dje 14.08.2009)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ICMS. IMUNIDADE INVOCADA PELO MUNICÍPIO. IMPOSSIBILIDADE. 2. A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido de que a imunidade de que trata o artigo 150, VI, a, da CB/88, somente se aplica a imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município. 3. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF - AgR no AI 671412/SP, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 01/04/2008, Dje 25.04.2008)

Outrossim, a jurisprudência dominante do Pretório Excelso vem reconhecendo a imunidade tributária em relação ao ICMS nas hipóteses em que a entidade imune adquire bens que passem a integrar o seu patrimônio, quando ostenta a qualidade de contribuinte de fato. É o que se depreende dos seguintes julgados, *litteris*:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE: ABRANGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÉDICOS. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(STF - AgR no RE 311626/PA, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, Dje 26.06.2009)

JURISPRUDÊNCIA

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE. OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA REALIZADA POR ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. AGRAVO IMPROVIDO. I - A jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos. II - Agravo improvido.

(STF - AgR no AI 669257/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 17/03/2009, Dje 17.04.2009)

ICMS. IMUNIDADE. (ART. 150, VI, C, DA CF). AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NO MERCADO INTERNO. ENTIDADE BENEFICENTE. 1. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, compreende as aquisições de produtos no mercado interno, desde que os bens adquiridos integrem o patrimônio dessas entidades beneficentes. 2. Agravo regimental improvido.

(STF - AgR no AI 535922/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 30.09.2008, Dje 14.11.2008)

Colhe-se do voto-condutor desse último, *verbis*:

O Plenário desta Corte, no julgamento dos embargos de divergência no RE 210.251, DJ 28.11.03, de que foi redator para o acórdão o meu ilustre antecessor, Ministro Gilmar Mendes, prolator da decisão ora agravada, sustentou:

“Assim, antes de recomendar a adoção de uma interpretação que enfatize a necessidade de uma redução teleológica do art. 150, IV, C da Constituição, a própria teleologia da disposição parece recomendar um interpretação compreensiva do dispositivo, na linha enfatizada por Baleeiro e, mais recentemente, pelos Ministros Orçar Corrêa, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Sydney Sanches e Nelson Jobim.

Trago, aqui, a jurisprudência desta Corte, sobre imunidade tributária de entidades beneficentes, especificamente em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Em reiterados julgamentos, a 2ª Turma decidiu que “não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade” (RE 203.755/ES, DJ 08.11.96; RE 193.969/SP, DJ 06.12.96; RE 186175, DJ 13.12.96, RE 225.671, DJ 23.10.98 E AI 389.118/SP, Rel. Carlos Velloso; AgRg no RE 141.670/SP, DJ 02.02.01 e AgRg no RE 237.497/SP, DJ 18.10.02, Rel. Nelson Jobim).”

Na linha destes precedentes, a ora agravada, entidade de assistência social sem fins lucrativos, goza de imunidade tributária quanto ao ICMS nas importações, in-

dependentemente, de se tratar de patrimônio, renda ou serviços. O que se importa indagar é se o bem adquirido integra o patrimônio dessas entidades.

Dessa sorte, a imunidade tributária pode ser estendida aos tributos indiretos, nas hipóteses em que o ente imune ostenta o caráter de contribuinte de fato, suportando a repercussão econômica do imposto.

Subjaz, por conseguinte, o exame acerca da abrangência da norma constitucional.

A Constituição Federal de 1988, na Seção que trata das limitações ao poder de tributar, em seu artigo 150, VI, *b*, e § 4.º, estabelece, *verbis*:

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:

[...]

b) templos de qualquer culto;

[...]

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Na linha dos precedentes da Excelsa Corte acima citados, a imunidade do ICMS restou reconhecida nas operações que envolvem a aquisição de bens que passam a integrar o patrimônio da entidade, e estejam “*relacionados com as suas finalidades essenciais*”. Consectariamente, a exegese teleológica do comando constitucional não permite alcançar produtos ou serviços que não se incorporem ao patrimônio da entidade imune e estejam relacionados com as suas finalidades essenciais.

Dessa sorte, é inequívoco que a energia elétrica e os serviços de telecomunicações, posto não se enquadrarem no conceito de “patrimônio” propriamente dito, não estão abrangidos pela norma constitucional imunizante, incidindo, *a fortiori*, o ICMS.

Nessa esteira, o Supremo Tribunal Federal assim se pronunciou:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. ART. 150, VI, *a*, DA CF. MUNICÍPIO DE SANTARÉM. SERVIÇO PRESTADO POR CONCESSIONÁRIA. INAPLICABILIDADE. 1. A imunidade tributária presuppõe a instituição de imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município, o que não ocorre no caso, já que o fornecimento de energia elétrica é prestado por intermédio da concessionária. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido. (STF - AgR no AI 574042/PA, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 06/10/2009, DJe 29.10.2009)

JURISPRUDÊNCIA

Por esses fundamentos, NEGOU PROVIMENTO ao recurso ordinário em mandado de segurança.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2006/0187914-3

RMS 22582/CE

Números Origem: 2004000328310 200402155360

PAUTA: 10/02/2010

JULGADO: 10/02/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: GRUPO ESPÍRITA PAULO E ESTEVÃO - GEPE

ADVOGADO: DANIEL ARAÚJO LIMA E OUTRO

T. ORIGEM: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO CEARÁ

IMPETRADO: SECRETÁRIO DE FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ

RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ

PROCURADOR: JOSÉ ANCHIETA SANTOS SOBREIRA E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Limitações ao Poder de Tributar - Imunidade

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo no julgamento a Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido, Eliana Calmon, Luiz Fux (voto-vista) e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Denise Arruda (RISTJ, art. 162, § 2º).

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília, 10 de fevereiro de 2010

Carolina Vêras

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 24/03/2010).

TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO. ILEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE FATO.

RECURSO ESPECIAL Nº 903.394 - AL (2006/0252076-9)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE: SINDICATO INTERESTADUAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS VINCULADAS AOS FABRICANTES DE CERVEJA REFRIGERANTE ÁGUA MINERAL E BEBIDAS EM GERAL NOS ESTADOS DE PERNAMBUCO ALAGOAS PARAÍBA - SINEDBEB
ADVOGADO: VIRGÍNIA TEIXEIRA FÉLIX DA SILVA E OUTRO
RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES: RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH BORGES E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM*. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE *DE JURE* À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.

JURISPRUDÊNCIA

1. O “contribuinte de fato” (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo “contribuinte de direito” (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

2. O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

3. Conseqüentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo.

4. Em se tratando dos denominados “tributos indiretos” (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

5. A exegese do referido dispositivo indica que: “...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido:

Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco.

pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.

A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que argue com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito.

Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente.” (Marcelo Fortes de Cerqueira, in “Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho”, Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393)

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não proceda à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do “contribuinte de fato” (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, dessume-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do “tributo indireto” indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, “Repetição de Indébito”, in Caderno de Pesquisas Tributárias, n° 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in “Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho”, Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, “o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual” (Paulo de Barros Carvalho, in “Direito Tributário - Linguagem e Método”, 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

9. In casu, cuida-se de mandado de segurança coletivo impetrado por substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, no qual se pretende o reconhecimento do alegado direito líquido e certo de não se submeterem à cobrança de IPI incidente sobre os descontos incondicionais (artigo 14, da Lei 4.502/65, com

a redação dada pela Lei 7.798/89), bem como de compensarem os valores indevidamente recolhidos àquele título.

10. Como cediço, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, “a”, do CTN), ou, na falta daquele valor, o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, “b”, do CTN).

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:

(...)

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

(...)”

12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, “a”, do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

13. *Mutatis mutandis*, é certo que:

“1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS.” (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008)

14. Conseqüentemente, revela-se escoreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que “as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa”.

15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Denise Arruda.

Sustentou, oralmente, o Dr. CLAUDIO SEEFELDER XAVIER FILHO, pela recorrida.

Brasília (DF), 24 de março de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 903.394 - AL (2006/0252076-9)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto pelo SINDICATO INTERESTADUAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS VINCULADAS AOS FABRICANTES DE CERVEJA, REFRIGERANTE, ÁGUA MINERAL E BEBIDAS EM GERAL NOS ESTADOS DE PERNAMBUCO, ALAGOAS E PARAÍBA - SINEDBEB, com fulcro na alínea “a”, do permissivo constitucional, no intuito de ver reformado acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, cuja ementa restou assim vazada:

“Tributário e Processual Civil. IPI. Descontos incondicionais. Sindicato de distribuidores de bebidas. Empresas substituídas que não são contribuintes do imposto, nem suportam o encargo referente à operação tributada. Ilegitimidade ativa do contribuinte de fato para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes. Precedentes. Apelo do impetrante improvido e apelo da Fazenda Nacional e remessa oficial providos.”

Noticiam os autos que SINDICATO INTERESTADUAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS VINCULADAS AOS FABRICANTES DE CERVEJA, REFRIGERANTE, ÁGUA MINERAL E BEBIDAS EM GERAL NOS ESTADOS DE PERNAMBUCO, ALAGOAS E PARAÍBA - SINEDBEB impetrou mandado de segurança coletivo preventivo, em 13.11.2002, em face do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE MACEIÓ - AL, objetivando o reconhecimento do direito líquido e certo das distribuidoras/revendedoras de bebidas de não se submeterem à cobrança de IPI sobre descontos incondicionais, autorizando-lhes a compensar os créditos oriundos de “incidências pretéritas sobre descontos incondicionais com débitos vencidos e vincendos dos tributos federais, bem como a sua transferência para terceiros por meio de notas fiscais de ressarcimento, conforme previsto no art. 16, da IN nº 210/2002, tudo calculado por conta e risco da impetrante, podendo a SRF fiscalizar e aferir a exatidão dos valores aproveitados”.

Sobreveio sentença que rejeitou as preliminares: **(i)** de ilegitimidade ativa *ad causam* do sindicato-impetrante (uma vez que o sindicato, substituto processual dos associados, não necessita de autorização para impetrar mandado de segurança coletivo); **(ii)** de ilegitimidade ativa dos substituídos processuais (tendo em vista que “*a parte impetrante, na condição de contribuinte de fato, possui legitimidade para postular judicialmente o reconhecimento do direito de crédito e a possibilidade de compensá-lo*”); **(iii)** de inadequação da via eleita (por não demandar dilação probatória a solução da lide, aplicando-se, à espécie, a Súmula 213/STJ); **(iv)** de decadência do direito de impetrar mandado de segurança (uma vez que “*em situações preventivas há apenas a expectativa de que o ato venha a ser praticado*”); e **(v)** de prescrição do direito de repetir judicialmente o indébito, ante a cognominada tese dos cinco mais cinco, consagrada pela jurisprudência do STJ.

No mérito, o Juízo Singular concedeu em parte a segurança para assegurar às empresas filiadas ao SINEDBEB, domiciliadas no Estado de Alagoas, o direito líquido e certo à exclusão dos descontos incondicionais que lhe forem concedidos da base de cálculo de não se sujeitar à incidência do IPI sobre os descontos incondicionais na aquisição de produtos juntos aos seus fornecedores, bem como a compensar os valores indevidamente pagos a esse título nos últimos dez anos, com débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e proceder à sua transferência para terceiros, respeitada a disposição do artigo 170-A, do CTN.

Em sede de apelação, o Tribunal de origem negou provimento ao recurso do impetrante e deu provimento ao apelo da Fazenda Nacional e à remessa oficial,

para denegar a segurança, nos termos da ementa anteriormente reproduzida. Na oportunidade, assinalou-se que:

“A sentença concedeu em parte a segurança, para assegurar às empresas filiadas ao impetrante, domiciliadas no Estado de Alagoas, o direito líquido e certo de não se sujeitar à incidência do IPI sobre os descontos incondicionais na aquisição de produtos juntos aos seus fornecedores, bem como de compensar os valores indevidamente pagos a esse título nos últimos dez anos, com débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e de proceder à sua transferência para terceiros, respeitada a disposição do art. 170-A do CTN.

O impetrante, na condição de substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa. (...)

(...)

Por essas razões, nego provimento ao apelo do impetrante e dou provimento ao apelo da Fazenda Nacional e à remessa oficial, para denegar a segurança.”

Opostos embargos de declaração, rejeitados pelos seguintes fundamentos:

“O acórdão há que ser mantido, uma vez que o impetrante, na condição de substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa.

(...)

Os embargos de declaração destinam-se ao esclarecimento ou integração do julgado, em casos de obscuridade, contradição ou omissão (art. 535 do CPC). Assim, na análise de recurso dessa espécie, deve o julgador ater-se tão-somente à apreciação de eventual existência de tais vícios no decisum impugnado.

O acórdão apreciou corretamente todos os pontos da causa. Não há, portanto, omissão, contradição ou obscuridade a ser suprida. Ademais, a faculdade de embargar não é meio processual adequado para rediscutir matéria já apreciada pelo Tribunal.

Por essas razões nego provimento aos embargos de declaração.”

Nas razões do especial, sustenta o sindicato que o acórdão hostilizado incorreu em violação do artigo 166, do CTN, uma vez que as distribuidoras, contribuintes de fato do IPI incidente sobre a fabricação de bebidas, estão legitimadas a requerer a restituição do que pagaram a maior ou indevidamente, porquanto suportam o ônus do encargo financeiro do tributo. Alega que “a cadeia da não-cumulatividade

do tributo é encerrada no distribuidor (recorrente), que não terá como repassar o encargo financeiro do IPI que suportou, uma vez que não terá como se compensar na operação subsequente, pois não é contribuinte de direito de tal tributo”.

Apresentadas contra-razões pela Fazenda Nacional que, preliminarmente, pugna pelo não conhecimento do recurso especial, por considerar configurada litigância de má-fé do impetrante, pelos seguintes argumentos:

“A pretensão veiculada através da presente ação mandamental, distribuída ao juízo da Vara da Seção Judiciária de Alagoas, qual seja, o reconhecimento do direito ao não recolhimento do IPI nas aquisições de bebidas, foi igualmente objeto de outros DOIS MANDADOS DE SEGURANÇA, UM PROPOSTO PERANTE O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM JOÃO PESSOA - PB (Nº 2001.82.00.003037-7-AMS Nº 80.587-PB); OUTRO AVIADO CONTRA O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM RECIFE - PE (Nº 2002.83.00016830-8 - AMS Nº 89.751-PE), writs já julgados e em fase de RECURSO ESPECIAL (cf. demonstra o relatório de andamento processual extraído do sítio do TRF - 5ª REGIÃO - doc. 01).

Tendo as TRÊS ações IDÊNTICOS OBJETO, PARTES E CAUSA DE PEDIR, flagrante a LITISPENDÊNCIA que obsta o manejo das ações que sucederam à primeira, nas quais buscava o Sindicato obter ordem judicial que favorecesse a TODOS OS SINDICALIZADOS DOS ESTADOS ABRANGIDOS PELO MESMO.

O que é observado é a mais flagrante repetição da mesmíssima pretensão já anteriormente deduzida.

A identidade de pedidos é facilmente identificada na leitura das decisões proferidas nos três mandados de segurança em sede de APELAÇÃO: TODOS SE REFEREM ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE À AUTORIZAÇÃO DE COMPENSAÇÃO, além, obviamente, do reconhecimento do MESMÍSSIMO crédito de IPI.

A litispendência é inarredável, reconhecimento que se opõe com o intuito de viabilizar o prosseguimento de TRÊS ações que buscam exatamente idêntico benefício, pretensão ilegítima que encontra óbice no Código de Processo Civil pátrio.

(...)

Basta, pois, para a configuração entre ações eventualmente propostas almejando a repetição e a compensação (o que sequer é o caso), que o CRÉDITO cuja utilização se objetiva seja objeto das duas ações, ou seja, se o crédito que se pede na ação de repetição estiver CONTIDO na de compensação (como é obrigatório reconhecer no presente caso, já que o que se busca é o mesmo crédito-prêmio de IPI, EM IGUAIS E MILIONÁRIOS VALORES, relativa ao mesmo período), afigura-se certamente a ocorrência de LITISPENDÊNCIA, obstando o prosseguimento da segunda ação.

Torna-se clara, destarte, a intenção maliciosa da recorrente em, através das novas ações, multiplicar a possibilidade do alcance da tutela judicial perseguida, ABUSANDO DO SAGRADO DIREITO CONSTITUCIONAL DE ACESSO AO JUDICIÁRIO, AVILTANDO O NOBRE EMPENHO DOS ILUSTRES MAGISTRADOS DE PRIMEIRA E SEGUNDA INSTÂNCIA QUE, DIUTURNAMENTE, ESFALFAM-SE A ENFRENTAR INÚMERAS DEMANDAS, DE FATO SOBRECAR-

REGADOS PELA VÁ E VIL TENTATIVA DE MANEJO TRÍPLICE DE AÇÕES IDÊNTICAS, fato que demanda a condenação da empresa como litigante de má-fé.”

Meritoriamente, o recorrido pugna pela manutenção do acórdão especialmente recorrido.

O recurso recebeu crivo negativo de admissibilidade na origem, tendo sido provido o agravo de instrumento dirigido a esta Corte.

Em 15.05.2009, o presente recurso especial foi submetido ao regime do recurso representativo de controvérsia (artigo 543-C, do CPC), tendo sido afetado à Primeira Seção desta Sodalício (artigo 2º, § 1º, da Resolução n.º 08, de 07.08.2008, do STJ).

O Ministério Público Federal opinou pelo provimento do recurso especial, nos termos da seguinte ementa:

“Recurso especial pela alínea ‘a’. Preliminar ventilada nas contrarrazões. Necessidade de prequestionamento.

Violação ao art. 166, do CTN. Distribuidoras de bebidas. Contribuintes de fato. Legitimidade para pleitear em juízo a incidência do IPI e sua repetição. Precedentes do STJ.

Pelo provimento do recurso especial.”

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 903.394 - AL (2006/0252076-9)

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM*. SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE *DE JURE* À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.

1. O “contribuinte de fato” (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo “contribuinte de direito” (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

2. O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

3. Conseqüentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigi-lo.

4. Em se tratando dos denominados “tributos indiretos” (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

5. A exegese do referido dispositivo indica que:

“...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido:

Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.

A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque

com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito.

Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente.” (Marcelo Fortes de Cerqueira, in “Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho”, Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393)

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não proceda à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do “contribuinte de fato” (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, dessume-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do “tributo indireto” indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, “Repetição de Indébito”, in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in “Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho”, Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, “o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual” (Paulo de Barros Carvalho, in “Direito Tributário - Linguagem e Método”, 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

9. In casu, cuida-se de mandado de segurança coletivo impetrado por substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, no qual se pretende o reconhecimento do alegado direito líquido e certo de não se submeterem à cobrança de IPI incidente sobre os descontos incondicionais (artigo 14, da Lei 4.502/65, com a redação dada pela Lei 7.798/89), bem como de compensarem os valores indevidamente recolhidos àquele título.

10. Como cediço, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, “a”, do CTN), ou, na falta daquele valor,

o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, “b”, do CTN).

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:

(...)

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

(...)”

12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, “a”, do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (*in casu*, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

13. *Mutatis mutandis*, é certo que:

“1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS.” (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008)

14. Conseqüentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que *“as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detêm legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa”*.

15. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Inicialmente, forçoso esclarecer que não se revela cognoscível a preliminar de litispendência suscitada pela Fazenda Nacional, ante os óbices das Súmulas 282 e 356/STF, uma vez não prequestionada a aludida matéria federal.

No mesmo sentido, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados desta Corte:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PREVIDÊNCIA PRIVADA. ABONO ÚNICO. LITISPENDÊNCIA. SÚMULA 282 DO STF. REEXAME DE NORMAS ESTATUTÁRIAS. SÚMULA 7/STJ.

1. *Questões de ordem pública, ainda que passíveis de conhecimento de ofício nas instâncias ordinárias, exigem o requisito do prequestionamento. Precedentes.*

2. *A ausência do prequestionamento, além de obstar o exame da apontada contrariedade ao art. 1º da Lei 6.899/81, impede também o conhecimento do especial pela alínea ‘c’ da previsão constitucional, em face da não-ocorrência de teses divergentes no que se refere à interpretação de lei.*

3. *A conclusão adotada pelo aresto recorrido deriva da interpretação das cláusulas do regulamento da entidade de previdência privada e de convenção coletiva de trabalho, de modo que reavaliar a natureza das verbas controvertidas e sua extensão aos inativos demandaria nova exegese de tais instrumentos, bem como o reexame das circunstâncias fáticas delineadas nas instâncias ordinárias, expediente que esbarra na vedação das Súmulas 5 e 7 do STJ.*

4. *Agravo regimental a que se nega provimento.” (AgRg no Ag 781.322/RS, Rel. Ministro Carlos Fernando Mathias (Juiz Federal Convocado do TRF 1ª Região), Quarta Turma, julgado em 11.11.2008, DJe 24.11.2008)*

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. BRASIL TELECOM S/A. CONTRATO DE PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA. AUSÊNCIA DE PROCURAÇÃO E SUBTABELAMENTO AUTENTICADOS. INOCORRÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO NO TEMPO OPORTUNO. PRECLUSÃO. PREQUESTIONAMENTO DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NECESSIDADE. CARÁTER INFRINGENTE. IMPOSSIBILIDADE.

JURISPRUDÊNCIA

1. *No que tange à preliminar de nulidade por ausência de pressuposto processual, cumpre assinalar que eventual vício existente na correta demonstração da capacidade postulatória deve ser articulado e provado no devido tempo, isto é, nas instâncias ordinárias, na primeira oportunidade que a parte teve acesso aos autos (art. 245 do Código de Processo Civil). Não tendo adotado esta providência, não é adequado fazê-lo depois de conferida à causa um resultado desfavorável à parte.*

2. *A teor da jurisprudência prevalente nesta Corte, mesmo as matérias de ordem pública não prescindem de prequestionamento.*

3. *Não ocorrentes as hipóteses insertas no art. 535 do CPC, tampouco equívoco manifesto no julgado recorrido, não merecem acolhida os embargos que se apresentam com nítido caráter infringente, onde se objetiva rediscutir a causa.*

4. *Embargos de declaração rejeitados.* (EDcl nos EDcl no REsp 1.030.267/RS, Rel. Ministro Fernando Gonçalves, Quarta Turma, julgado em 07.10.2008, DJe 20.10.2008)

“ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL – CRUZADOS BLOQUEADOS – LEGITIMIDADE DO BACEN – MATÉRIA NÃO ARGÜIDA NO RECURSO ESPECIAL – PRETENZA INOVAÇÃO DE TESE – QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – RECONHECIMENTO EX OFFICIO – IMPOSSIBILIDADE.

1. *Inviável a manifestação da Segunda Turma acerca de ilegitimidade para responder pelos efeitos do Plano Collor I sob os ativos financeiros, se tal argumento foi trazido, tão-somente, nas razões do agravo regimental ora analisado, o que configura inadmissível inovação da tese.*

2. *As chamadas questões de ordem pública, apreciáveis de ofício nas instâncias ordinárias, devem ser prequestionadas, isto é, examinadas no acórdão, para viabilizar o recurso especial.*

3. *O STJ, ao examinar recurso especial, não atua como instância ordinária que realiza ampla cognição; não lhe cabe rever fatos, como a alegação do embargante sobre a menção na contestação da questão de ilegitimidade, e reexaminar questões de ordem pública relacionadas às condições da ação e aos pressupostos processuais.*

Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgRg no REsp 1.019.374/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 19.06.2008, DJe 05.08.2008)

“AGRAVO REGIMENTAL. ADMINISTRATIVO. 3,17%. FISCAIS PREVIDENCIÁRIOS. MP 1.915/99. TERMO FINAL. NÃO-OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA. REESTRUTURAÇÃO. CARREIRA. LITISPENDÊNCIA. INOVAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. *Conforme precedentes desta Corte, a reestruturação da carreira da fiscalização previdenciária, pela MP 1.915-1/99, não importou a incorporação do reajuste de 3,17% aos vencimentos dos referidos servidores.*

2. Não cabe apreciar a alegação de litispendência pois, além de constituir inovação trazida no regimental, não está devidamente prequestionada.

3. Segundo entendimento predominante, o prequestionamento é requisito indispensável do recurso especial, mesmo quando cuide de matérias de ordem pública, as quais seriam apreciáveis de ofício pelas instâncias ordinárias.

4. Agravo regimental improvido.” (AgRg no REsp 976.162/RS, Rel. Ministra Jane Silva (Desembargadora Convocada do TJ/MG), Sexta Turma, julgado em 20.05.2008, DJe 09.06.2008)

Ademais, o necessário reexame do contexto fático-probatório dos autos encontra-se obstado pela Súmula 7/STJ.

Subjaz, portanto, a análise da insurgência especial, fundada na alegada violação do artigo 166, do CTN, ao argumento de que as distribuidoras, contribuintes de fato do IPI incidente sobre a fabricação de bebidas, estão legitimadas a requererem a restituição do tributo indevidamente recolhido, por suportarem o ônus do encargo financeiro da exação. De acordo como o substituto processual, “a cadeia da não-cumulatividade do tributo é encerrada no distribuidor (recorrente), que não terá como repassar o encargo financeiro do IPI que suportou, uma vez que não terá como se compensar na operação subsequente, pois não é contribuinte de direito de tal tributo”.

Uma vez ultrapassado o requisito do prequestionamento, merece conhecimento o recurso especial que se cinge a legitimidade ativa ad causam do “contribuinte de fato” (in casu, distribuidoras/revendedoras de bebidas) para pleitear a repetição de indébito decorrente do IPI (“tributo indireto”), recolhido pelo “contribuinte de direito” (as fabricantes de bebidas), incidente sobre os descontos incondicionais, à luz do disposto no artigo 166, do CTN.

Deveras, o Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Conseqüentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo.

Ocorre que, em se tratando dos denominados “tributos indiretos” (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça àquele que comprove haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

Na clássica obra “Teoria Geral do Direito Tributário”, Alfredo Augusto Becker, ao discorrer sobre a terminologia e conceitos de incidência econômica, incidência jurídica, repercussão econômica, repercussão jurídica, contribuinte de jure e contribuinte “de fato”, pontificou que:

“Na construção das regras jurídicas, o legislador trabalha sobre a matéria-prima (fatos, conceitos, diretrizes, conclusões, etc.) oferecida pelas ciências pré-jurídicas. Se a regra jurídica a construir é de natureza tributária, a principal matéria-prima utilizada pelo legislador é oferecida pela Ciência das Finanças Públicas e pela política fiscal e consiste principalmente nas diretrizes da repercussão econômica do tributo, contra a qual, ou a favor da qual, o legislador constrói a regra jurídica tributária.

O estudo do fenômeno econômico da repercussão dos tributos é da competência dos especialistas da Ciência das Finanças Públicas e da política fiscal, os quais servem-se, na investigação e análise deste fenômeno, de conceitos econômicos e de terminologia econômica. O jurista, para construir e interpretar a regra jurídica tributária, freqüentemente necessita conhecer os conceitos e conclusões fundamentais do fenômeno econômico da repercussão do tributo. Neste momento, o jurista assume o grave risco de contaminar sua atitude mental jurídica, pois estudará a repercussão, necessariamente, em livro de Ciência das Finanças Públicas e de política, cujos autores, na exposição da matéria, servem-se de conceitos econômicos e terminologia econômica.

Ora, os conceitos econômicos e terminologia econômica são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da política fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do direito positivo. Este rigoroso cuidado na terminologia não é uma exigência fundamental - como aguda e exaustivamente demonstrou Norberto Bobbio - para se construir qualquer ciência.

O jurista que incorrer na imprudência de desprezar esta constante atenção quanto à pureza científica da terminologia, fatalmente contaminará sua atitude mental jurídica, sem dar-se conta desta hibridez, a tal ponto que suas próprias conclusões e pareceres não serão válidos nem na Ciência das Finanças e nem no Direito Tributário.

... existem locuções cujo abuso, quer pelos financistas, quer pelos juristas, foi tão generalizado que oferecem riscos de contaminação da atitude mental científica, seja no plano da Ciência das Finanças Públicas, seja no plano do Direito Tributário. Por esta razão, a seguir, estas locuções são indicadas com o respectivo conceito válido dentro da presente exposição científico-jurídica tributária.

Incidência econômica do tributo - O tributo é o objeto da prestação jurídica tributária e a consistência material deste objeto (dinheiro ou coisa ou serviço) consiste sempre num bem cujo valor econômico é relevante. A satisfação da prestação jurídica tributária tem como resultado a perda deste bem. A pessoa que satisfaz a prestação pela entrega do objeto da mesma, sofre, no plano econômico, um ônus econômico. Este ônus econômico poderá ser repercutido, no todo ou em parte, sobre outras pessoas, segundo as condições de fato que regem o fenômeno econômico da repercussão econômica do tributo. Por sua vez, estas segundas pessoas que sofreram a repercussão total ou parcial do ônus do tributo procederão de modo a poder repercuti-lo no todo ou em parte. E assim sucessivamente. Na trajetória da repercussão econômica do tributo haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir este ônus econômico sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus tributário, em consequência, cada uma suportando definitivamente uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela do ônus econômico tributário (ou a sua totalidade) que é suportada definitivamente por uma pessoa é a incidência econômica do tributo.

Incidência jurídica do tributo - No momento lógico-jurídico posterior à realização da hipótese de incidência, a regra jurídica tributária incide sobre esta hipótese de incidência realizada e, em consequência desta incidência, irradia-se a relação jurídica tributária. Dentro do conteúdo desta relação jurídica tributária existe o dever de efetuar uma prestação jurídica e o objeto desta prestação jurídica consiste no tributo. Em síntese: incidência jurídica do tributo significa o nascimento do dever jurídico tributário que ocorre após a incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada.

Contribuinte de fato - A pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa, é o contribuinte 'de fato'. Em síntese: contribuinte 'de fato' é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo acima conceituada.

Contribuinte de jure - A relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo (situado no seu pólo negativo) ao sujeito ativo (situado no pólo positivo). A pessoa que a regra jurídica localizar no pólo negativo da relação jurídica tributária é o contribuinte de jure. Noutras palavras, o contribuinte de jure é o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Em síntese: o contribuinte de jure é a pessoa que sofre a incidência jurídica do tributo acima conceituada.

Repercussão econômica do tributo - O contribuinte de jure, ao satisfazer a prestação jurídica tributária, sofre um ônus econômico. O contribuinte de jure procurará transferir o ônus econômico do tributo a outras pessoas e isto ocorrerá na oportunidade em que o contribuinte de jure tiver relações econômicas ou jurídicas com estas outras pessoas. A repercussão do ônus econômico do tributo, do contribuinte de jure para uma outra pessoa, poderá ser total ou parcial, bem como poderá ser sobre uma só pessoa ou sobre diversas pessoas.

A pessoa que tiver sofrido a repercussão do ônus econômico do tributo procurará transladar este ônus econômico para outra pessoa. E assim sucessivamente. Este fenômeno da trajetória do ônus econômico do tributo que vai sendo transferido, sucessivamente,

no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas, denomina-se repercussão econômica do tributo.

Repercussão jurídica do tributo - A fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte de jure o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra determinada pessoa. Desde logo, cumpre advertir que esta repercussão jurídica do tributo, de modo algum, significa a realização da repercussão econômica do mesmo. Esta repercussão econômica pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar; embora no plano jurídico tenha se efetivado. A repercussão jurídica do tributo realiza-se por dois sistemas: ou por reembolso ou por retenção na fonte.

Repercussão jurídica por reembolso - A lei outorga ao contribuinte de jure o direito de receber de uma outra determinada pessoa o reembolso do montante do tributo por ele pago. Exemplo: A lei outorga ao fabricante (contribuinte de jure) o direito de, por ocasião de celebrar o contrato de compra e venda do produto, acrescentar ao direito de crédito do preço, mais o direito de crédito de reembolso do valor do imposto de consumo pago por ele, fabricante. Noutras palavras e com mais precisão científica: o legislador cria duas regras jurídicas.

A primeira regra jurídica tem por hipótese de incidência a realização de determinados fatos que, uma vez acontecidos, desencadeiam a incidência da regra jurídica tributária e o efeito jurídico desta incidência é o nascimento da relação jurídica tributária, vinculando o contribuinte de jure ao sujeito ativo, impondo-lhe o dever de uma prestação jurídico-tributária.

A segunda regra jurídica tem como hipótese de incidência a realização da prestação jurídico-tributária que se tomara juridicamente devida após a incidência da primeira regra jurídica. A realização daquela prestação jurídico-tributária realiza a hipótese de incidência desta segunda regra jurídica e, em consequência, desencadeia sua incidência. O efeito jurídico desta incidência é o nascimento de uma segunda relação jurídica que tem: em seu pólo positivo, aquela pessoa que fora o contribuinte de jure no primeiro momento e, em seu pólo negativo, uma outra determinada pessoa na condição de sujeito passivo. O conteúdo jurídico desta segunda relação jurídica consiste num direito de crédito do sujeito ativo (o contribuinte de jure) contra o sujeito passivo, tradicionalmente denominado contribuinte de fato, mas, cientificamente, somente será contribuinte de fato, na medida em que não puder repercutir o ônus econômico do tributo sobre uma terceira pessoa.

Repercussão jurídica por retenção na fonte - A lei outorga ao contribuinte de jure o direito de compensar o montante do tributo com o determinado débito que o contribuinte de jure tiver com uma determinada pessoa. Exemplo: a sociedade anônima, ao ser aprovado o dividendo, torna-se devedora desse dividendo para com o acionista titular de ação ao portador; entretanto, o sujeito passivo da relação jurídica tributária de imposto de renda sobre o dividendo da ação ao portador é a própria sociedade anônima, de modo que a lei outorga-lhe o direito de compensar com o débito do dividendo um imposto por

ela pago ou devido, isto é, reter na fonte pagadora do rendimento o imposto de renda devido com referência ao mesmo.

Em última análise, a repercussão jurídica por reembolso distingue-se da repercussão jurídica por retenção na fonte apenas no seguinte: no reembolso, há o acréscimo do direito de crédito do tributo ao crédito que o contribuinte de jure possui com relação a uma outra pessoa em razão de um determinado negócio jurídico. Na retenção na fonte, há uma redução num débito que o contribuinte de jure tem perante uma determinada pessoa em virtude de um determinado negócio jurídico.” (In obra citada, 4ª ed., São Paulo, 2007, Ed. Noeses, págs. 563/568)

Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do “contribuinte de fato” (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo) não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de repetição de indébito.

Com efeito, o insigne tributarista Gilberto Ulhôa Canto, um dos membros da comissão que elaborou o projeto do Código Tributário Nacional, ao discorrer sobre o artigo 166, do CTN, deixa claro que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do “tributo indébito” indevidamente recolhido:

“A norma do CTN consubstancia uma solução de compromisso, que se soma a outras tantas opções infelizes feitas pela Comissão Especial que lhe elaborou o anteprojeto, o que digo penitenciando-me, já que a integrei, e com acentuada tristeza, por ter contribuído para sua perpetração.

(...)

Embora os membros da Comissão Especial entendessem, de modo preponderante, que a repetição de tributo indevidamente pago deveria ser feita a sujeito passivo da obrigação tributária, único que a Fazenda conhece e a quem pode exigir o pagamento, e, portanto, a quem logicamente terá de repor no ‘statu quo ante’ se dele recebeu tributo a que não tinha direito, não desejaram eles fazer total abstração dos argumentos expostos pelos ilustres juízes integrantes do Supremo Tribunal Federal que haviam prevalecido na formulação do pensamento da Corte.

Considerou-se que a melhor maneira de assim proceder seria adotar o critério que eu havia elegido ao redigir o art. 177, do Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário ... na sua primeira versão, com o seguinte teor:

‘Art. 177. É parte legítima para pleitear a repetição, o sujeito passivo da obrigação tributária ou o infrator que tiver pago a penalidade, ainda que o efetivo encargo tiver sido transferido a outrem. Quem provar a transferência, disporá da ação regressiva contra o sujeito passivo reembolsado, ou poderá integrar a lide como assistente, e requerer ao juiz que a restituição lhe seja feita.’

Infelizmente, a orientação enunciada no texto supratranscrito não prevaleceu, nem no CTN, nem no próprio Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário ...

Ao elaborar o art. 166, do CTN, a Comissão Especial rejeitou a primeira orientação do Supremo Tribunal Federal (Súmula nº 71), que repelia em todos os casos a repetição de tributos indiretos, mas condicionou-a à prova da inexistência de recuperação do valor do tributo pelo contribuinte de jure do contribuinte de fato, como admitido na Segunda versão da Corte Suprema (Súmula nº 546), mitigou, entretanto, essa publicação, prevendo a alternativa da autorização expressa do contribuinte.” (artigo intitulado “Repetição de Indébito”, in Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983)

Marcelo Fortes de Cerqueira, ao versar sobre a repetição do indébito dos denominados “tributos indiretos”, desenvolve abalizados argumentos conducentes à constatação da legitimidade ativa exclusiva do contribuinte de direito, verbis:

“... urge que seja enfrentada a questão da compatibilidade da norma veiculada pelo art. 166, do CTN, com o conjunto das normas jurídicas que integram o Sistema Tributário Brasileiro. Urge perquirir se tal norma pertence ao sistema para, em caso afirmativo, precisar sua exata configuração no ordenamento, especificando seu conteúdo, sentido e alcance. Na hipótese contrária, em sendo a mencionada regra incompatível, hão de ser identificadas tais incompatibilidades, analisando-se também a possibilidade de a mesma não ter sido recepcionada pela atual ordem jurídica tributária.

A norma jurídica somente adquire conteúdo quando inserida em determinado sistema jurídico. Norberto Bobbio é enfático ao afirmar que as normas nunca existem isoladamente, mas sempre inseridas num contexto de regras, com relações particulares entre si. Com tal entendimento, inexistem dúvidas sobre a relevância do exame sistemático das normas, em que sejam levadas em consideração as relações de coordenação e subordinação verificadas entre as mesmas, no contexto mais amplo do direito positivo.

A problemática da repetição do indébito nos tributos em tela está fortemente imbricada com o próprio fundamento último da repetição do indébito e com toda a teoria da devolução expendida neste estudo. Assim, concretizado no plano concreto o evento do pagamento indevido, não há como impedir ou limitar àquele que realizou o fato do pagamento indevido o direito à devolução. Cobrado o tributo em desconformidade com a ordem tributária, o mesmo há de ser devolvido ao contribuinte, sem que nenhuma regra possa restringir o seu direito subjetivo, que, como demonstrado, tem sede constitucional.

Numa feliz passagem, afirma Eduardo Domingos Botallo que: ‘somente o contribuinte chamado ‘de jure’ é parte da relação jurídica tributária; conseqüentemente, somente a ele é atribuível o título jurídico; somente a ele cabe o direito de repetição do tributo indevido e nenhuma condição adicional se lhe pode ser imposta para o exercício desse direito’. E: ‘o vínculo entre os contribuintes ‘de jure’ e ‘de fato’ pelo qual o fenômeno da transação legamente reconhecida se opera, é de natureza privada’.

No mesmo sentido Brandão Machado afirma: ‘mas não há entre o terceiro e o ‘solvens’ nenhuma relação de índole tributária, por mais ténue que seja. A relação é apenas de direito privado. O elemento jurídico que nela se insere é de conteúdo econômico, não jurídico. Tributo aí é apenas o nome de uma parcela dentre outras tantas que compõem o preço, mas que não é paga pelo terceiro a título de tributo, uma vez que o terceiro nada

deve a este título. Não há, portanto, como possa o 'solvens' enriquecer injustificadamente com o recebimento de tributo, se o terceiro somente lhe paga preço de bens ou de serviços, e não de tributo que não lhe compete pagar'.

Assim, o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido:

Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores.

A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito.

Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente.” (In “Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho”, Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393)

Por oportuno, mais uma vez, destaca-se a doutrina de Alfredo Augusto Becker, segundo o qual o contribuinte de direito é quem detém legitimidade ativa para pleitear a restituição de tributo indevido na hipótese, entre outras, em que a repercussão econômica decorrer da natureza da exação:

“Em se tratando de restituição de tributo pago indevidamente, o problema da legitimatio ad causam do contribuinte de jure surge quando existe presunção de repercussão econômica do tributo pago indevidamente. Esta presunção habitualmente resulta de qualquer um destes três fatores:

a) ou da natureza do tributo;

b) ou da circunstância de o contribuinte de jure ser substituto legal tributário;
c) ou da existência da repercussão jurídica do tributo efetuada mediante o exercício do direito de reembolso ou retenção na fonte.

(...)

... para se alcançar a solução científico-jurídica deste problema, é necessário distinguir entre:

a) O caso da repercussão econômica cuja presunção decorre da natureza do tributo ou da existência do substituto legal tributário sem direito de reembolso ou retenção;

b) O caso da repercussão econômica cuja presunção resulta da existência de repercussão jurídica, isto é, substituto com direito de reembolso ou retenção.

Como se demonstrará, no primeiro caso, o contribuinte de jure tem legitimidade. Porém, no segundo caso, ela lhe falta.

Existência de legitimatio ad causam - O contribuinte de jure tem legitimatio ad causam para obter a restituição do tributo pago indevidamente, naqueles casos em que a repercussão econômica do tributo tem como fator presuntivo a natureza do tributo ou a existência de substituição legal tributária sem direito de reembolso ou retenção. E tal legitimatio existe pelos seguintes fundamentos:

Primeiro: A classificação dos tributos em diretos e indiretos é falsa.

Segundo: O tributo tradicionalmente classificado como 'direto' também repercute do mesmo modo que o 'indireto'.

Terceiro: Todos os tributos repercutem e a repercussão independe da natureza do tributo.

Quarto: O acréscimo do tributo ao preço não oferece qualquer prova da repercussão do mesmo.

Quinto: O exame da escrita comercial do produtor ou comerciante não prova a repercussão.

Sexto: Ressalvado o caso em que a lei outorgou o direito de reembolso ou retenção, a intenção do legislador não prova a repercussão econômica.

Sétimo: Existe substituto legal tributário sem direito de reembolso ou retenção. Inexistindo tal direito, as relações jurídicas e seu conteúdo jurídico de direitos e deveres, entre substituto e substituído, resultam exclusivamente dos negócios jurídicos entre os mesmos celebrados.

Oitavo: A Ciência das Finanças Públicas e a política fiscal reconhecem a impraticabilidade da identificação do verdadeiro contribuinte 'de fato'.

Nono: Mesmo que seja possível provar a repercussão econômica do tributo, ainda assim, a negação da legitimidade ao contribuinte de jure importaria em decisão fundada num puro arbítrio. O julgador estará, segundo um critério subjetivo de lucro razoável, interferindo no lucro de negócio jurídico livremente ajustado entre as partes. Observe-se que não se pode nem falar em lucro lícito ou ilícito, pois para isto seria necessária a existência de uma lei que declarasse quando o lucro é lícito ou ilícito. No caso em exame, não existe lei que estabeleça um limite ao lucro e se existisse somente será ilícito o excesso de lucro ao limite legal e não o fato de o tributo indevido ter sido um dos elementos que contribuiu para a formação do preço do negócio jurídico." (In "Teoria Geral do Direito Tributário", 4ª ed., São Paulo, 2007, Ed. Noeses, págs. 608/610)

Paulo de Barros Carvalho, ao comentar a importância da determinação do sujeito passivo da relação tributária nas ações de repetição de indébito, bem conclui que: “... só o contribuinte tributário tem direito à repetição de indébito e, via de consequência, só a ele é atribuído legitimidade processual para tal empreendimento.

Advertir-se que o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual.

Resulta dessas considerações que é ao sujeito passivo da obrigação tributária, ou responsável, que realizou o evento jurídico do pagamento indevido, que pertence o direito subjetivo de figurar no pólo ativo do liame da devolução do indébito tributário. (...) (In “Direito Tributário - Linguagem e Método, 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583)

In casu, cuida-se de mandado de segurança coletivo impetrado por substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, no qual se pretende o reconhecimento do alegado direito líquido e certo de não se submeterem à cobrança de IPI incidente sobre os descontos incondicionais (artigo 14, da Lei 4.502/65, com a redação dada pela Lei 7.798/89), bem como de compensarem os valores indevidamente recolhidos àquele título.

Como cedição, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, “a”, do CTN), ou, na falta daquele valor, o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, “b”, do CTN).

A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:

(...)

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

§ 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

(...)”

Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, “a”, do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato impositivo consistente na operação

JURISPRUDÊNCIA

de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

Por elucidativa, colhe-se a ementa de julgado proferido pelo e. Ministro Castro Meira, no qual se procedeu ao deslinde de controvérsia sobre a legitimidade ativa na ação de repetição de indébito referente a ICMS:

“RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. CONSUMIDOR. “CONTRIBUINTE DE FATO”. ILEGITIMIDADE ATIVA. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS.

6. Recurso ordinário não provido.” (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008)

Conseqüentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que *“as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa”*.

Com essas considerações, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção e aos Tribunais Regionais Federais, com fins de cumprimento do disposto no § 7º, do artigo 543-C, do *Codex* Processual (artigos 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008).

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2006/0252076-9

REsp 903394/AL

Números Origem: 200280000083175 200505000409534 200600508871

PAUTA: 24/06/2009

JULGADO: 24/06/2009

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: SINDICATO INTERESTADUAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS VINCULADAS AOS FABRICANTES DE CERVEJA REFRIGERANTE ÁGUA MINERAL E BEBIDAS EM GERAL NOS ESTADOS DE PERNAMBUCO ALAGOAS PARAÍBA - SINEDBEB
ADVOGADO: VIRGÍNIA 00TEIXEIRA FÉLIX DA SILVA E OUTRO
RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES: RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH BORGES E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

ASSUNTO: Tributário - IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Relator.”

Brasília, 24 de junho de 2009

Carolina Vêras

Secretária

JURISPRUDÊNCIA

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2006/0252076-9

REsp 903394/AL

Números Origem: 200280000083175 200505000409534 200600508871

PAUTA: 10/03/2010

JULGADO: 24/03/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: SINDICATO INTERESTADUAL DAS EMPRESAS
DISTRIBUIDORAS VINCULADAS AOS FABRICAN-
TES DE CERVEJA REFRIGERANTE ÁGUA MINE-
RAL E BEBIDAS EM GERAL NOS ESTADOS DE PER-
NAMBUCO ALAGOAS PARAÍBA - SINEDBEB

ADVOGADO: VIRGÍNIA TEIXEIRA FÉLIX DA SILVA E OUTRO

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES: RAQUEL TERESA MARTINS PERUCH BORGES E
OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI/Imposto sobre Pro-
dutos Industrializados

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentou, oralmente, o Dr. CLAUDIO SEEFELDER XAVIER FILHO,
pela recorrida.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Denise Arruda.

Brasília, 24 de março de 2010

Carolina Vêras
Secretária

(Ementa publicada no DJe de 26/04/2010).

CRÉDITOS DE ICMS. NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTES DE BOA-FÉ.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.148.444 - MG (2009/0014382-6)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE: ESTADO DE MINAS GERAIS
PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)
RECORRIDO: ASA DISTRIBUIDORA E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA
ADVOGADO: NILTON MACHADO JUNIOR E OUTRO(S)
INTERES.: FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO FECOMÉRCIO - “AMICUS CURIAE”
INTERES.: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HIGIENE PESSOAL PERFUMARIA E COMÉSTICOS - ABIHPEC - “AMICUS CURIAE”
ADVOGADA: SIMONE CAMPETTI AMARAL

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE).

DE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: **EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR**, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; **REsp 737.135/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; **REsp 623.335/PR**, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; **REsp 246.134/MG**, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; **REsp 556.850/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; **REsp 176.270/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; **REsp 112.313/SP**, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; **REsp 196.581/MG**, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e **REsp 89.706/SP**, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*” (norma aplicável, *in casu*, ao alienante).

3. *In casu*, o Tribunal de origem consignou que:

“(...) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes.”

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legítima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos *ex tunc*, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Sustentaram, oralmente, os Drs. NABIL EL BIZRI, pelo recorrente e DANIEL LACASA MAYA, pelos interessados.

Brasília (DF), 14 de abril de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX
Relator

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2009/0014382-6

REsp 1148444/MG

Números Origem: 10015050272515 100150502725150051

PAUTA: 10/03/2010

JULGADO: 10/03/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

JURISPRUDÊNCIA

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)
RECORRIDO: ASA DISTRIBUIDORA E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA
ADVOGADO: NILTON MACHADO JUNIOR E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro-Relator.”

Brasília, 10 de março de 2010

Carolina Vêras
Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 1.148.444 - MG (2009/0014382-6)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto pelo ESTADO DE MINAS GERAIS, com fulcro na alínea “a”, do permissivo constitucional, no intuito de ver reformado acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça Estadual, cuja ementa restou assim vazada:

“TRIBUTÁRIO - ICMS - DECLARAÇÃO - INIDÔNEAS OU FALSAS - CONTRIBUINTE - BOA-FÉ - PRESUMÍVEL - APROVEITAMENTO.

1- Não se discute a efetividade das operações referentes às notas fiscais declaradas inidôneas ou falsas, mas sim a legitimidade dos valores destacados.

2- Contribuinte de boa-fé não pode ser penalizado com o impedimento ao aproveitamento dos créditos decorrentes.

3- rejeitar a preliminar e, em reexame necessário, reformar parcialmente a sentença, prejudicado o recurso voluntário.”

Noticiam os autos que o ASA DISTRIBUIDORA E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA. impetrou mandado de segurança contra suposto ato abusivo praticado pelo CHEFE DA SECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL DE MINAS GERAIS, consubstanciado em sua autuação (Auto de Infração nº

1.000148292-56), referente ao período de janeiro de 1999 a agosto de 2004, por deixar de recolher ou recolher a menor o ICMS em razão do aproveitamento supostamente indevido de créditos do aludido imposto provenientes de notas fiscais formalmente declaradas inidôneas, conforme atos declaratórios. Na inicial, afirmou que cumprira todos os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos de ICMS, até porque, naquela época, as empresas vendedoras eram tidas como idôneas perante terceiros. Assinalou ainda que *“a mera declaração (posterior) de inidoneidade documental não constitui razão suficiente e capaz de prejudicar o exercício ao credi- tamento do ICMS, sobretudo, porque não está previsto dentre às exceções da regra da não-cumulatividade, expostas pelo art. 155, par. 2, II, “a” e “b” da CF/88”*.

Sobreveio sentença que concedeu a ordem para *“para declarar ilegal o auto de infração nº 01.000148292.56 bem como a certidão da dívida ativa correspondente desconstituindo a mesma e a multa aplicada pelo valor de R\$1.597.352,07 (um milhão, quinhentos e noventa e sete mil, trezentos e cinquenta e dois reais e sete centavos) à empresa impetrante”*.

Em sede de reexame oficial e apelação interposta pela Fazenda Pública Estadual, o Tribunal de origem rejeitou a preliminar de ausência de direito líquido e certo e de comprovação do ato ilegal ou abusivo praticado pela autoridade apontada como coatora. No mérito, o Tribunal de Justiça Estadual reformou em parte a sentença, julgando prejudicado o recurso voluntário fazendário, nos termos da ementa anteriormente transcrita. Vencido o Desembargador Relator, restou assente, no voto-condutor do acórdão recorrido, que:

“Primeiramente, quanto às notas fiscais de n.º 010703, 010813, 011200, 011396, 011523, 011685, todas emitidas por Dea Comércio e Representações Ltda., vejo que o ato de declaração de inidoneidade foi publicado em 31/03/1999 (f. 282), sendo que as notas foram emitidas, respectivamente, em 27/03/2002, 11/04/2002, 19/06/2002, 25/07/2002, 22/08/2002 e 24/09/2002, após, portanto, a publicação dos referidos atos. Quanto a estas operações, portanto, não há falar em direito da impetrante, ora apelada, de aproveitamento dos créditos de ICMS, por já ser público, quando da realização das operações, que a empresa vendedora não estava regular perante a Fazenda Estadual.

No mais, divirjo do em. Relator, na matéria fática, porque os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes. Veja-se o que consta de acórdão do Conselho de Contribuintes (f. 231):

‘Também o fisco volta a ser manifestar às fls. 475/476, onde afirma:

‘Que os documentos anexados, ainda que sejam provas de pagamento das notas fiscais declaradas inidôneas, não tem o condão de alterar o feito fiscal, haja vista que não se discute a efetividade das operações e sim a inidoneidade dos créditos aproveitados.’

E ainda (f. 232/233):

‘O procedimento fiscal encontra-se respaldado no artigo 70, inciso V, RICMS/MG. Não foram carreados aos autos quaisquer comprovantes de pagamento do imposto devido pelo emitente, na forma prevista no citado inciso V do art. 70 do RICMS/MG. Cumpre destacar que a comprovação do pagamento das operações por parte da Impugnante, não supre a condição mencionada.

Não se discute ainda a efetividade das operações referentes às notas fiscais declaradas inidôneas ou falsas, mas sim a legitimidade do aproveitamento dos valores destacados. Nesse sentido, irrelevante o fato da efetiva ocorrência das operações (...)’ (grifos deste voto).

Assim, pode-se concluir que a impetrante, ora apelada, é contribuinte de boa fé, por ser presumível, dos documentos juntados aos autos, que as operações efetivamente ocorreram, com o pagamento do preço às empresas vendedoras, não devendo o contribuinte de boa fé ser penalizado com o impedimento ao aproveitamento dos respectivos créditos, razão por que entendo dever ser mantida a sentença, em sua maior parte.

Em face do exposto, em reexame necessário, reformo parcialmente a sentença, apenas para manter as exigências fiscais relativas às notas fiscais n.º 010703, 010813, 011200, 011396, 011523, 011685, emitidas por Dea Comércio e Representações Ltda., mantida a sentença no restante.”

O ESTADO DE MINAS GERAIS opôs embargos de declaração, pleiteando manifestação do Tribunal de origem acerca do artigo 23, da Lei Complementar 87/96, que “condiciona o aproveitamento do crédito fiscal à idoneidade da nota fiscal, o que revela ofensa desta norma federal”.

O Tribunal de origem rejeitou os embargos de declaração, por considerar inexistentes quaisquer dos vícios enumerados no artigo 535, do CPC. Na oportunidade, assinalou o desembargador relator que:

“O acórdão deixou claro que o crédito de ICMS em relação a parte das notas fiscais é aproveitável porque os atos de declaração de inidoneidade foram publicados posteriormente à realização das operações, tendo as notas aparência de regularidade, destaque do imposto, escrituração no livro de registro de entradas, havendo prova de pagamento. Neste sentido, não há falar em omissão, porquanto a matéria foi apreciada suficientemente, não podendo a embargante alegar omissão se não requereu o exame de determinado dispositivo de lei especificamente no recurso de apelação.”

Nas razões do recurso especial, sustenta o ESTADO DE MINAS GERAIS que o acórdão hostilizado incorreu em violação do artigo 23, da Lei Complementar 87/96, pelos seguintes fundamentos:

“Quanto à publicação do Ato Declaratório de Inidoneidade das Notas Fiscais após a realização das operações, não pode prevalecer o entendimento do r. acórdão, eis que, todo ATO DECLARATÓRIO de inidoneidade ou falsidade decorre de realização de diligência especialmente efetuada para a investigação real da situação do contribuinte e das operações por ele praticadas, sendo, portanto, um ato dotado de preexistência.

Impende salientar que a publicação do Ato Declaratório de Inidoneidade é precedida de procedimento próprio, consistente na realização de diligências especialmente efetuadas com o objetivo de investigar a real situação do contribuinte e das operações por ele praticadas. Assim sendo, o processo que chega a conclusão de que determinado documento é inidôneo demanda tempo considerável, razão (ilegível) após a verificação das supostas operações. Mesmo porque, o Fisco só pode tomar conhecimento da prática de ação inidônea do contribuinte no momento em que está sendo praticada ou depois. De qualquer maneira, o reconhecimento formal da inidoneidade da nota fiscal só pode ocorrer depois do fato, quer dizer, quando o Fisco constate a fraude.

Por isto, os efeitos da declaração de inidoneidade são ex tunc, ou seja, retroagem no tempo, posto que não é o ato em si que gera a inidoneidade do documento fiscal. Como o próprio nome diz, a declaração de inidoneidade apenas declara que a nota fiscal é inidônea, uma vez que a inidoneidade em si é um fato preexistente.

*Sendo o documento viciado, obviamente não pode gerar efeitos tributários, subsistindo, assim, o princípio *quod nullo esta, nullum effectus producit*.*

... a legislação estadual determina o estorno de crédito relativo a Nota Fiscal INIDÔNEA, conforme art. 23, da Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, ...

(...)

... quando se descobre que a nota fiscal de aquisição da mercadoria é inidônea ou falsa, perderá qualquer sentido a aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS, inclusive porquanto documentação que padeça desse vício não pode gerar nenhum direito...

Na verdade, o que ocorre juridicamente é que, com o destaque do ICMS na nota fiscal de aquisição, cria-se a favor do adquirente uma presunção não absoluta de correspondente pagamento, ou possibilidade de cobrança, a qual, no entanto, será eliminada com a apuração pelo fisco da inidoneidade do documento emitido, cuja declaração oficializada somente livrará o contribuinte da responsabilidade de efetuar o estorno do crédito pela 'prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago', conforme exige o art. 70, V, do RICMS/MG, à época.

Se o contribuinte comprova que, apesar da inidoneidade, houve o pagamento do imposto, aí, sim, para não contrariar a não-cumulatividade, não se pode exigir o estorno do crédito.

(...)

... não é o ato declaratório que irá criar a inidoneidade ou gerar a falsidade do documento fiscal. Aquela circunstância de inidoneidade ou falsidade do documento, para a finalidade que deveria se destinar, é preexistente e, assim, o ato da administração apenas irá declarar esta situação.

(...)

A eventual alegação de boa-fé em nada socorre a autora, tendo em vista o que preceitua o art. 136, do CTN:

JURISPRUDÊNCIA

“Salvo disposição de Lei Contrária, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Caso não seja considerado prequestionado o artigo 23, da Lei Complementar 87/96, o recorrente aponta como violado o artigo 535, do CPC.

Apresentadas contra-razões ao apelo extremo, inadmitido na origem.

O agravo de instrumento dirigido a esta Corte restou provido, tendo sido convertido em recurso especial.

Em 28.09.2009, por decisão monocrática desta relatoria, o presente recurso especial foi submetido ao regime dos “recursos representativos de controvérsia” (artigo 543-C, do CPC), tendo sido afetado à Primeira Seção (artigo 2º, *caput*, da Res. STJ 8/2008).

O *parquet* federal opinou pelo desprovimento do recurso especial, nos termos da seguinte ementa:

“RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTOS. ICMS. NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. TERCEIRO DE BOA-FÉ. APTO PARA O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. OFENSA AO ART. 23, DA LC 87/96. NÃO VERIFICADA. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DA DECISÃO EMBARGADA. PARECER PELO IMPROVIMENTO DO RECURSO.”

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.148.444 - MG (2009/0014382-6)

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: **EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR**, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; **REsp 737.135/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; **REsp 623.335/PR**, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma,

julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; **REsp 246.134/MG**, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; **REsp 556.850/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; **REsp 176.270/MG**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; **REsp 112.313/SP**, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; **REsp 196.581/MG**, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e **REsp 89.706/SP**, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual *“salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

3. *In casu*, o Tribunal de origem consignou que:

“(…) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes.”

4. Conseqüentemente, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que o recurso especial fazendário reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos *ex tunc*, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, revela-se cognoscível a insurgência especial, uma vez prequestionada a matéria federal ventilada.

O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que o recurso especial fazendário reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da

inidoneidade das notas fiscais opera efeitos *ex tunc*, o que afasta a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN, *verbis*:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Conseqüentemente, subjaz a análise do mérito da controvérsia que se cinge à higidez do aproveitamento de crédito de ICMS, realizado pelo adquirente de boa-fé, no que pertine às operações de circulação de mercadorias cujas notas fiscais (emitidas pela empresa vendedora) tenham sido, posteriormente, declaradas inidôneas, à luz do disposto no artigo 23, *caput*, da Lei Complementar 87/96.

Deveras, o artigo 23, da Lei Complementar 87/96, dispõe que:

“Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.”

Nada obstante, a jurisprudência das Turmas de Direito Público é no sentido de que o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada (em observância ao disposto no artigo 136, do CTN), sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

No mesmo diapasão, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados desta Corte:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO MERCANTIL. NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS. COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMERCIAL. SÚMULA 7/STJ. CABIMENTO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO. REITERAÇÃO DE TESE JÁ SUPERADA. VÍCIOS INEXISTENTES. EMBARGOS REJEITADOS. CARÁTER PROCRASTINATÓRIO. MULTA.

(...)

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela inidoneidade de notas fiscais emitidas pela empresa vendedora. Nesse caso, é possível o aproveitamento de crédito de ICMS relativo às referidas notas fiscais. Todavia, para tanto, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, portanto, o ônus da prova.

(...)

7. *Embargos de declaração rejeitados, com aplicação de multa.*” (EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008)

“TRIBUTÁRIO - CRÉDITO DE ICMS - NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO - DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO COMERCIAL - IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO PROBATÓRIO DOS AUTOS - SÚMULA 7/STJ.

(...)

3. *A jurisprudência desta Turma é no sentido de que, para aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco, é necessário que o contribuinte demonstre pelos registros contábeis que a operação comercial efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, pois, o ônus da prova, não se podendo transferir ao Fisco tal encargo. Precedentes.*

(...)

5. *Recurso parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.*” (REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007)

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO MERCANTIL. NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS. COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMERCIAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. TRIBUNAL DE ORIGEM. SOBERANIA NA ANÁLISE DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. RECURSO DESPROVIDO.

(...)

2. *A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela inidoneidade de notas fiscais emitidas pela empresa vendedora, sendo certo que, nesse caso, é possível o aproveitamento de crédito de ICMS relativo às referidas notas fiscais. Todavia, para tanto, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, portanto, o ônus da prova.*

3. *O disposto no art. 136 do CTN não dispensa o contribuinte, empresa compradora, da comprovação de que as notas fiscais declaradas inidôneas correspondem a negócio efetivamente realizado.*

(...)

5. *Recurso especial desprovido.*” (REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007)

“TRIBUTÁRIO - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO. NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS - OPERAÇÕES COMPROVADAS. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE.

1. *Constatada a veracidade da operação comercial de compra e venda, não pode o adquirente de boa-fé (que, no caso, é presumida) ser responsabilizado por eventuais irregularidades posteriormente verificadas nas notas fiscais emitidas pela empresa vendedora.*

JURISPRUDÊNCIA

Precedentes.

2. *Recurso especial provido.*” (REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006)

“PROCESSUAL - TRIBUTÁRIO - REEXAME DE PROVA - VEDAÇÃO PELA SÚMULA 7/STJ - VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC - INOCORRÊNCIA - CRÉDITO DE ICMS - NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO - DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO COMERCIAL - ÔNUS PROBANDI DO CONTRIBUINTE.

(...)

4. *A jurisprudência desta Turma é no sentido de que, para aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco, é necessário que o contribuinte demonstre pelos registros contábeis que a operação comercial efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, pois, o ônus da prova, não se podendo transferir ao Fisco tal encargo. Precedentes.*

5. *Recurso improvido.*” (REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005)

“TRIBUTÁRIO – ICMS – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO – INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS.

1. *As operações realizadas com empresa posteriormente declarada inidônea pelo Fisco devem ser consideradas válidas, não se podendo penalizar a empresa adquirente que agiu de boa-fé.*

2. *Recurso especial provido.*” (REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001)

“TRIBUTÁRIO - ICMS - CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL - INIDONEIDADE DA EMPRESA EMITENTE - ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA - NECESSIDADE - VENDEDOR DE BOA-FÉ - INEXISTÊNCIA DE DOLO OU CULPA - PRECEDENTES.

- *O vendedor ou comerciante que realizou a operação de boa-fé, acreditando na aparência da nota fiscal, e demonstrou a veracidade das transações (compra e venda), não pode ser responsabilizado por irregularidade constatada posteriormente, referente à empresa já que desconhecia a inidoneidade da mesma.*

- *Recurso conhecido e provido.*” (REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999)

“TRIBUTÁRIO - ICMS - CREDITAMENTO - INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS - VERIFICAÇÃO.

A obrigação de se verificar a inidoneidade de documentos e de regularidade da empresa é do fisco e não do contribuinte.

O ato declaratório de inidoneidade só produz efeitos a partir de sua publicação.

Recurso provido.” (REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999)

“**TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL. DECLARAÇÃO SUPERVENIENTE DA INIDONEIDADE DE QUEM A EMITIU. VERIFICADO QUE O CONTRIBUINTE APROVEITOU CRÉDITO DE-CORRENTE DE NOTA FISCAL EMITIDA POR QUEM ESTAVA EM SITUAÇÃO IRREGULAR (AINDA QUE SÓ DECLARADA POSTERIORMENTE), O RESPECTIVO MONTANTE SÓ É Oponível ao Fisco se demonstrado, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda realmente aconteceu. Hipótese, todavia, em que o lançamento fiscal foi efeito imediato da declaração, superveniente, da inidoneidade do emitente da nota fiscal, sem que a efetividade da operação de compra e venda tenha sido contestada. Recurso especial conhecido e provido.**” (REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998)

A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

In casu, o Tribunal de origem consignou que:

“(…)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes.”

Conseqüentemente, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS.

Com essas considerações, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.**

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, determino, após a publicação do acórdão, a

JURISPRUDÊNCIA

comunicação à Presidência e aos demais Ministros da Primeira Seção e aos Tribunais de Justiça Estaduais, com fins de cumprimento do disposto no § 7º, do artigo 543-C, do CPC (artigos 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008).

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2009/0014382-6 **REsp 1148444/MG**

Números Origem: 10015050272515 100150502725150051

PAUTA: 14/04/2010 JULGADO: 14/04/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretário

Bel. **MARCONIO MACEDO DINIZ**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

RECORRIDO: ASA DISTRIBUIDORA E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA

ADVOGADO: NILTON MACHADO JUNIOR E OUTRO(S)

INTERES.: FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO FECOMÉRCIO - "AMICUS CURIAE"

INTERES.: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HIGIENE PESSOAL PERFUMARIA E COMÉSTICOS - ABIHPEC - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADA: SIMONE CAMPETTI AMARAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram, oralmente, os Drs. NABIL EL BIZRI, pelo recorrente e DANIEL LACASA MAYA, pelos interessados.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 14 de abril de 2010

MARCONIO MACEDO DINIZ

Secretário

(Ementa publicada no DJe de 27/04/2010).

Decisões Monocráticas

PARCELAMENTO. EXTENSÃO DE PRAZO DE SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA PARA EMPRESAS PRIVADAS. IMPOSSIBILIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 510.521

ORIGEM :AC - 200404010101864 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL
PROCED. :RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. AYRES BRITTO

RECTE.(S) :EXPRESSO FREDERES S/A VIAGENS E TURISMO
ADV.(A/S) : LUIZ RICARDO DE AZEREDO SÁ E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S) : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

DECISÃO: Vistos, etc.

Trata-se de recurso extraordinário, interposto com suporte na alínea “a” do inciso III do art. 102 da Constituição Republicana, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Acórdão assim ementado (fls. 214):

JURISPRUDÊNCIA

“PARCELAMENTO. LEI 8.620/93. *A concessão de parcelamento especial às empresas públicas e sociedades de economia mista, instituído pela Lei 8.620/93, não constitui um privilégio fiscal, e não pode ser estendida pelo Judiciário às empresas privadas.*”

2. Pois bem, a parte recorrente alega ofensa aos §§ 1º e 2º do art. 173 da Magna Carta de 1988.

3. A seu turno, a Procuradoria-Geral da República, em parecer da lavra da Subprocuradora-Geral Sandra Cureau, opina pelo desprovemento do apelo extremo.

4. Tenho que a insurgência não merece acolhida. É que o entendimento da Instância Judicante de origem afina com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que me parece juridicamente correta. Leia-se, a propósito, a ementa do RE 493.234-AgR, sob a relatoria do ministro Ricardo Lewandowski:

“TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. EXTENSÃO DE BENEFÍCIO CONCEDIDO APENAS A EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.

IMPOSSIBILIDADE.

I – Não é dado ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo, mas apenas como legislador negativo nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade.

II – Impossibilidade de extensão, às demais empresas, do prazo concedido pela Lei 8.620/93 às empresas públicas e sociedades de economia mista para parcelamento de débitos previdenciários.

III – Agravo regimental improvido.”

5. Outros precedentes: AI 618.538, da relatoria do ministro Joaquim Barbosa; bem como REs 431.001-AgR, da relatoria do ministro Eros Grau; e 550.996, da relatoria do ministro Cezar Peluso.

Isso posto, e frente ao art. 557 do CPC e ao § 1º do art. 21 do RI/STF, nego seguimento ao recurso.

Publique-se.

Brasília, 29 de março de 2010.

Ministro AYRES BRITTO

(Despacho publicado no DJe 13/04/2010, p. 141).

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. INDICAÇÃO DE ADVOGADO PARA RECEBIMENTO DAS INTIMAÇÕES. INTIMAÇÃO POR EDITAL. ILEGALIDADE.

Mandado de Segurança n.º 0023645-87.2008.403.6100 (2008.61.00.023645-7)
AGILIS PARTICIPACOES S/A(SP113694 - **RICARDO LACAZ MARTINS** E SP095111 - LUIS EDUARDO SCHOUERI) X DELEGADO DA REC FEDERAL DO BRASIL DE ADMINIST TRIBUTARIA EM SP - DERAT X PROCURADOR GERAL DA FAZENDA NACIONAL EM SAO PAULO

13ª Vara da Justiça Federal em São Paulo

A impetrante AGILIS PARTICIPAÇÕES S/A busca ordem, em se de mandado de segurança com pedido de liminar, impetrado em face do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SÃO PAULO/SP - DERAT E PROCURADOR GERAL DA FAZENDA NACIONAL EM SÃO PAULO, objetivando que o segundo impetrado proceda ao cancelamento das inscrições em dívida ativa nº 80207016689-44 (IRPJ), 80207016690-88 (IRRF) e 80607038511-41 (CS LL) em razão de nulidade na intimação por edital em processo administrativo e, como consequência, que o primeiro impetrado proceda à nova intimação da impetrante da decisão de primeira instância proferida nos autos do processo administrativo nº 19515.003033/2005-52 na pessoa de seu procurador legal.

Relata, em síntese, que regularmente notificada apresentou impugnação administrativa e requereu expressamente que as intimações e notificações fossem feitas na pessoa de seu procurador, Dr. Miguel Pereira Neto, vez que o sócio da empresa, Sr. Vagner Rocha estava respondendo a processo criminal, no qual foi condenado e preso, bem como teve seus bens indisponibilizados, documentos pessoais e os da empresa apreendidos em razão da Ação Civil Pública nº 2003.61.00.036130-8 (Operação Anaconda), apenas obtendo a restituição de seu passaporte em maio de 2008. Afirma que a solicitação de intimação da empresa na pessoa do procurador não foi observada e a decisão de 1ª Instância foi enviada no endereço da impetrante por meio de Aviso de Recebimento - AR que não foi recebido por encontrar-se inoperante.

Por tal razão, foi expedido o Edital n.º 123/2007, afixado na Receita Federal em 04 de maio de 2007. Sustenta que a conduta combatida violou seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, levando, ainda, à inscrição dos débitos em dívida ativa da União e consequentemente ao ajuizamento da Execução Fiscal n.º 2008.61.82.008565-0, para a qual foi citada em 26 de maio de 2008.

Assevera que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 127 permite ao contribuinte eleger seu domicílio tributário e o Decreto n.º 70.235/72, que regula o processo administrativo tributário, assegura que a intimação seja feita no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

A liminar foi deferida (fls. 636/639).

Notificado (fl. 648), o Procurador Federal alegou que o contribuinte deve ser intimado no domicílio fiscal cadastrado junto à Receita Federal e que, sendo infrutífera a intimação por via postal, é desnecessário o esgotamento dos outros meios de intimação previstos no artigo 23 do Decreto nº 70.235 /72 antes da intimação por edital. (fls. 650/661).

O Delegado da Receita Federal, por sua vez, após notificado (fl. 646), alegou que a citação por edital obedeceu aos termos do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72. Afirmou, ainda que com base nos elementos juntados aos autos não é possível aferir se o sócio em questão encontrava-se afastado ou não, bem como se ainda com-

JURISPRUDÊNCIA

parecia à sede de impetrante, sendo possível que o sócio exercesse suas atividades sem qualquer restrição.

Relata, por fim, que a procuradora da impetrante tomou ciência da decisão da Delegacia de Julgamento em 26/11/2007, não se sustentando a afirmação de desconhecimento da decisão proferida (fls. 664/673).

A União noticiou a interposição de agravo de instrumento (fls. 675/686) que foi convertido na modalidade retida (fls. 697/698).

O Ministério Público Federal opinou pela denegação da segurança (fls. 688/691).

A impetrante reitera o pedido de concessão de segurança (fls. 700/706).

É O RELATÓRIO.

DECIDO.

A questão medular a ser dirimida nos autos diz respeito à legalidade da intimação da impetrante de decisão proferida em processo administrativo fiscal por meio do Edital nº 123/2007, vez que a intimação postal foi enviada ao endereço da impetrante que, por seu turno, havia requerido que fosse enviada ao endereço de seu representante jurídico.

Consoante já deixei registrado por ocasião da apreciação da liminar, em que pese o artigo 23, 4º, inciso I do Decreto nº 70.235/72 considerar domicílio tributário do sujeito passivo o endereço postal por ele fornecido para fins cadastrais à administração tributária, apenas quando frustrada a intimação pessoal, por via postal ou por meio eletrônico, a intimação poderá ser feita por edital, conforme o art. 23, parágrafo 1º do Decreto nº 70.235/72.

Compulsando os autos, é possível verificar que a impetrante declinou o endereço de seu procurador para que o mesmo recebesse intimações no momento de ofertar sua impugnação ao auto de infração, verbis:

Requer, outrossim, que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo sejam encaminhadas aos seus procuradores, todos com escritório na Capital do Estado de São Paulo, na Rua Padre João Manoel, nº 923, 8º andar, em atenção ao DR. MIGUEL PEREIRA NETO, bem como sejam enviadas cópias à impugnante, no endereço constante dos autos, protestando ainda a impugnante por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos. (fls. 175/176, negritei)

Desta forma, resta evidente a possibilidade de intimação pelos meios ordinários previstos no artigo 23 do Decreto mencionado, deixando, portanto, o Fisco de atender ao disposto no referido artigo, ao promover o ato por edital.

Registre-se, neste sentido, que o fisco não alega desconhecer o pedido de intimação dos atos do processo administrativo no endereço indicado pelo impetrante, apenas afirma que não deve atender a tal requerimento por não ser o endereço constante nos cadastros da impetrante.

Tal argumento, contudo, não merece acolhida, vez que, se atendi do, tal pedido acarretaria a alteração do domicílio fiscal da impetrante nos termos do

artigo 23, 4º, inciso I do Decreto nº 70.235/72, ao menos para o efeito de acompanhamento processual.

Vide, neste sentido, o julgado que abaixo transcrevo:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXIGÊNCIA DE DOCUMENTOS E DE RECONHECIMENTO DE FIRMA NA PROCURAÇÃO À ADVOGADO. POSSIBILIDADE. LEI Nº 9.784/99.

1. A Lei nº 9.784/1999, ao disciplinar o processo administrativo federal, prevê a possibilidade do Fisco exigir o reconhecimento de firma em procurações (de advogados), bem como documentos auxiliares, quando houver dúvida da autenticidade do mandato (art. 22, 2º).

2. No caso concreto, a dúvida é razoável, pois a impugnação administrativa do impetrante foi oferecida via postal e o seu procurador, em nome deste (do impetrante), pleiteou a mudança do endereço para entrega de intimações e chamamentos, pedido que importaria na alteração do domicílio fiscal do contribuinte (para o do procurador), ao mesmo para fins de acompanhamento processual. (negritei)(TRF 4ª Região, Segunda Turma, AMS 200570030044893, Rel. Vânia Hack de Almeida, DE 05/03/2008).

Ademais, não cabe falar da desnecessidade de esgotamento de todas as formas de intimação do contribuinte previstas pelo artigo 23, 4º, inciso I do Decreto nº 70.235/72 antes da intimação por edital, porquanto a única intimação promovida pelo fisco foi inválida. Assim, tenho que a inobservância por parte do contribuinte do dever de atualizar seu cadastro perante a Receita Federal (art. 763 do RIR) não afasta o dever do Fisco de observar a legalidade do ato administrativo, que é condição primeira para a sua validade e eficácia.

A despeito de certa celeuma doutrinária em torno do assunto, impende observar que o vício de forma fulmina de nulidade o ato administrativo, notadamente no caso presente, em que a formalidade exigida é inerente à própria validade do ato, inviabilizando a sua convalidação.

A constatação de vício de intimação da decisão que culminou com a procedência do lançamento conduz ao reconhecimento da nulidade do processo administrativo levado a cabo, conduzindo à obrigatória reposição da situação ao status quo ante. Outra não pode ser a solução adotada, eis que a inexistência do ato de intimação vicia o procedimento.

Face a todo o exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido e, em consequência, CONCEDO a segurança pleiteada, para determinar o cancelamento das inscrições em dívida ativa nº 80207016689-44, 80207016690-88 e 80607038511-41, bem como seja promovida nova intimação da impetrante da decisão de primeira instância proferida nos autos do processo administrativo nº 19515.003033/2005-52 na pessoa de seu procurador legal. Sem condenação em verba honorária (Súmula 105 do STJ).

JURISPRUDÊNCIA

Custas ex lege.

P.R.I..

(Sentença publicada no DJe da JFSP de 19.05.2010).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DEDUÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DE CAPITAL PRÓPRIO. LEI 9.249/95.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.982

ORIGEM :AMS - 199704010438785 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. EROS GRAU

RECTE.(S) :OSTEN FERRAGENS LTDA

ADV.(A/S) : FLÁVIO ZANETTI DE OLIVEIRA

ADV.(A/S) : JOSÉ MACHADO DE OLIVEIRA

RECDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no artigo 102, inciso III, alínea “a”, da Constituição do Brasil, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região ementado nos seguintes termos [fl. 95]:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DEDUÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DE CAPITAL PRÓPRIO. LEI 9.249/95.

1. Na esteira da Lei 7.689/88, a Lei 9.249/95 continuou determinando que a base de cálculo da CSLL seria o resultado do exercício financeiro, de maneira que incabe a dedução dos valores pagos a título de remuneração de capital próprio para fins de apuração do montante a ser recolhido como contribuição social.

2. Constitucionalidade do § 10 do art. 9º da Lei 9.249/95”.

2. Alega-se, no recurso extraordinário, violação do disposto nos artigos 5º, *caput* e LV, 93, IX, 145, § 1º, 150, II, 153, III, 194, § único, V, e 195, I, da Constituição do Brasil.

3. O Ministério Público Federal, em parecer subscrito pelo Subprocurador-Geral da República Dr. Paulo de Tarso Braz Lucas, opina pelo desprovimento do recurso [fls. 303-305] nos seguintes termos:

“[...] o recurso não merece prosperar, cabendo destacar, preliminarmente, quanto aos vícios de que tratam os arts. 5º, inciso LV e 93, inciso IX, da Carta

Magna, que a simples e eventual recusa do E. Tribunal *a quo* em suprir as omissões apontadas pela recorrente em sede de embargos de declaração não caracteriza negativa de prestação jurisdicional ou prestação jurisdicional incompleta, mas, sim, mera nulidade processual decorrente da não observância do disposto no art. 535, II, do CPC, nulidade que não é passível de ser remediada em sede de recurso extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal.

Por outro lado, não há como se falar em desvirtuamento do conceito de lucro ou em incidência da CSLL sobre despesas e, portanto, sobre decréscimo patrimonial, mas sim em mera adição, para fins de apuração do **lucro líquido** que deve servir de base de cálculo da referida contribuição, de determinada despesa (*juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionista, a título de remuneração do capital próprio*), passível de dedução para efeitos de apuração do **lucro real**. É a lei de regência que assim o determina, e dessa determinação não resulta nada que seja passível de ser acoimado como incompatível com os aludidos princípios constitucionais.

E mais: o art. 146, inciso III, alínea 'a', da CF/88 remete à lei complementar o estabelecimento de **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...) '*definição dos tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*'. E isso nada tem a ver com aquilo que o legislador ordinário, no âmbito estrito de sua competência e sem qualquer afronta ao art. 43 do CTN, dispôs no art. 9º, § 10, da Lei nº 9.249/95 sobre a obrigatoriedade da adição impugnada. Em Suma, estabelecer o que é ou não dedutível, ou o que deve ou não ser adicionado ao lucro líquido ou lucro real, evidentemente é matéria da competência do legislador ordinário (v., nesse sentido, os despacho que, em caso idêntico ao presente, foi proferido no **RE nº 346.981-PR**, Rel. Exmo. Sr. Min. Joaquim Babosa, DJ de 15.04.2010)".

4.A manifestação do Ministério Público Federal há de ser acolhida.

Nego seguimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 21, § 1º, do RISTF.

Publique-se.

Brasília, 1º de junho de 2010.

Ministro **Eros Grau**

- Relator -

(Despacho publicado no DJe 10/06/2010, p. 128).

Ementas

**TRIBUTÁRIO. ACORDO INTERNACIONAL SOBRE TRANSPORTE
AÉREO FIRMADO ENTRE O BRASIL E OS ESTADOS UNIDOS. MOVI-**

MENTAÇÃO FINANCEIRA. CPMF. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE AS REMESSAS AO PAÍS DE ORIGEM DA EMPRESA AÉREA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.149.529 - RJ (2009/0136410-7)

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN

RECORRENTE: DELTA AIR LINES INC

ADVOGADO: RICARDO BERNARDI E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ACORDO INTERNACIONAL SOBRE TRANSPORTE AÉREO FIRMADO ENTRE O BRASIL E OS ESTADOS UNIDOS. DECRETO 446/1992. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CPMF. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE AS REMESSAS AO PAÍS DE ORIGEM DA EMPRESA AÉREA.

1. A CPMF, hoje extinta, incidia sobre movimentação e transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, conforme o art. 1º da Lei 9.311/1996.

2. O art. 9º do Acordo Internacional sobre Transporte Aéreo firmado entre o Brasil e os Estados Unidos, promulgado pelo Decreto 446/1992, refere-se à isenção relativa a taxas e direitos alfandegários, incidentes sobre importação e exportação de aeronaves, equipamentos, combustíveis.

3. A CPMF não incide sobre operações de comércio exterior em sentido estrito (importações e exportações), como corretamente decidiu o TRF, de modo que o art. 9º do Acordo não se aplica à contribuição.

4. O mesmo raciocínio adotado pelo Tribunal de origem não vale, entretanto, para o art. 8º, item 4, do Acordo Internacional, que não trata de operações de comércio exterior em sentido estrito (importações e exportações), mas de operações financeiras.

5. O quarto item do art. 8º do Acordo isenta remessas de “receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas” ao país de origem da empresa. A CPMF incide, em tese, sobre a transmissão de valores, o que atrai a aplicação do Acordo. Não é o caso, por exemplo, do Imposto de Importação, que incide sobre a entrada de bens estrangeiros, ou do Imposto de Renda, que onera o lucro das empresas.

6. A isenção prevista pelo item 4 do art. 8º do Acordo refere-se apenas a “receitas locais excedentes às somas localmente desembolsadas”. Isso significa que somente o saldo dos valores auferidos no Brasil, efetivamente remetidos ao país de origem da empresa aérea, é abarcado pelo benefício fiscal.

7. Dito de outra forma, as “somas localmente desembolsadas”, ou seja, as movimentações financeiras internas (pagamentos realizados para pessoas no País, remessas dentro do território nacional etc.) sujeitam-se à CPMF.

8. Inexiste benefício fiscal para eventuais remessas internacionais realizadas para outros países, que não o de origem da empresa aérea.

9. O art. 8º, item 4, do Acordo dispõe que a “conversão e remessa dessas receitas serão autorizadas de imediato, sem impedimento ou taxação”.

10. O termo “taxação” é utilizado em seu sentido amplo, significando tributação local, como comumente adotado no direito comparado (“taxation”, em inglês). Não há restringir o termo “taxação” à cobrança de taxas, pois a teleologia do tratado indica o intuito de desonerar as remessas em relação ao poder fiscal local.

11. Irrevogável o benefício fiscal pela lei posterior (Lei 9.311/1996), sendo desnecessário, *in casu*, discutir a tormentosa questão da prevalência dos tratados internacionais em relação à legislação tributária interna (art. 98 do CTN).

12. O item 4 do art. 8º é norma especialíssima, que afasta a tributação sobre as remessas de valores ao país de origem da empresa aérea. Essa norma especial não é revogada pela norma posterior genérica, que trata da cobrança da CPMF sobre todas as movimentações e transmissões financeiras, nos termos do art. 2º, § 2º, da LICC.

13. Hipótese em que o pedido da recorrente é amplo, pois pretende afastar a incidência da CPMF sobre todas as movimentações financeiras da empresa, o que lhe foi negado pelas instâncias ordinárias. Entretanto, as movimentações financeiras internas não são beneficiadas pela isenção. Ademais, eventuais remessas internacionais para outros países, que não o de origem da empresa aérea, tampouco são beneficiadas, nos termos do art. 8º, item 4, do Acordo. Por essas razões, o pleito da contribuinte deve ser apenas parcialmente provido.

14. Recurso Especial parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Castro Meira e Humberto Martins (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 04 de março de 2010(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

(Ementa publicada no DJe de 12/03/2010).

**PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO DE FINANCIAMENTOS
OBTIDOS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMEN-
TO. LEGALIDADE.**

APELACAO EM MANDADO DE SEGURANCA 2003.51.01.013997-6

JURISPRUDÊNCIA

RELATOR: JUIZ FEDERAL CONVOCADO JOSE ANTONIO LIS-BOA NEIVA

APELANTE:TELEMAR NORTE LESTE S/A E OUTROS

ADVOGADO:LUIZ GUSTAVO A S BICHARA E OUTRO

APELADO: UNIAO FEDERAL / FAZENDA NACIONAL

ORIGEM: DECIMA OITAVA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (200351010139976)

EMENTA

TRIBUTARIO. PIS. ART. 3, Parágrafo 3, I E II, DA LEI N. 10.637/02. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS DECORRENTES DE EMPRÉSTIMOS EFETUADOS COM PESSOA JURIDICA NO EXTERIOR.

I. Não conhecimento do agravo retido por ausência de reiteração nas razões de apelo, como exigido no Parágrafo 1 do art. 523 do CPC. Por outro lado, restou prejudicado em função do conhecimento da apelação.

II. O cerne da discussão vertida nos presentes autos diz respeito se a Lei n. 10.637/2000 teria adotado um critério de discrimen ilegítimo, pois autoriza através do seu artigo 3º, Parágrafo 3, inciso II que possam ser deduzidas da base de cálculo do PIS as operações de empréstimos levadas a efeito com instituições domiciliadas no País.

III. O fato de estarem sujeitas ao benefício fiscal conferido pelo dispositivo acima aludido apenas as operações de empréstimos efetuadas com instituições domiciliadas no país, atende a motivos de política fiscal, buscando prestigiar as entidades financeiras nacionais, no sentido de aumentar a circulação de riquezas dentro do território nacional.

IV. Ademais, as pessoas jurídicas domiciliadas no país, ao contrário do que ocorre com as pessoas jurídicas estrangeiras, estão sujeitas a incidência tributária.

V. A isonomia tributária não é justificativa para o Poder Judiciário funcionar como legislador positivo e criar hipóteses de dedução não previstas ou excluídas expressamente pela lei, regras que, em substância, importariam em exclusão de tributos, a teor do artigo 111, inciso I, do Código Tributário Nacional.

VI. Não há como se vislumbrar afronta ao artigo 152 da Carta Magna, uma vez que o que o dispositivo veda e que os interesses regionais, estaduais ou locais sejam privilegiados em detrimento do interesse nacional, através de tributação onerosa, que não se aplica a presente hipótese.

VII O impedimento ao creditamento pleiteado e evidente, isonômico e atende aos princípios constitucionais, tais como a livre concorrência e equidade do custeio da seguridade social, pois, conforme explicitado, as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior não são contribuintes do PIS.

VIII. No pagamento de serviços de dívida contratada de bancos estrangeiros não haverá qualquer repasse de PIS, de maneira que o adquirente de empréstimos não estará suportando qualquer encargo a título da contribuição em foco, ou seja, seus fornecedores não são sujeitos passivos do PIS.

IX. Agravo retido não-conhecido. Apelo conhecido e desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os presentes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, não conhecer do agravo retido e negar provimento ao apelo, na forma do Relatório e do Voto, que ficam fazendo parte do presente julgado.

Rio de Janeiro, 09 de março de 2010. (data do julgamento).

JOSE ANTONIO LISBOA NEIVA

Juiz Federal Convocado Relator

(Ementa publicada no DJe de 19/03/2010, p. 170).

CSLL. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. LIMITAÇÃO A 30%. CONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 545.308

ORIGEM :AMS - 200403990224640 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

REDATORA DO ACÓRDÃO :MIN. CÁRMEN LÚCIA

RECTE.(S) :SCHLATTER DO BRASIL REPRESENTAÇÕES LTDA

ADV.(A/S) :ANTÔNIO CÉSAR MARIUZZO DE ANDRADE E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :UNIÃO

ADV.(A/S) :PFN - PATRÍCIA MELLO DE BRITTO

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator). Redigirá o acórdão a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Eros Grau e, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Cezar Peluso (Vice-Presidente). Falou pela recorrida a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, 08.10.2009.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO: LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. ARTIGO 58 DA LEI 8.981/1995: CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5º, INC. II E XXXVI, 37, 148, 150, INC. III, ALÍNEA “B”, 153, INC. III, E 195, INC. I E § 6º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRECEDENTE: RECURSO EXTRAORDINÁRIO 344.944. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.

1. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado no julgamento do Recurso Extraordinário 344.944, Relator o Ministro Eros Grau, no qual se declarou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 8.981/1995, “o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de

benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido”.

2. Do mesmo modo, é constitucional o artigo 58 da Lei 8.981/1995, que limita as deduções de prejuízos fiscais na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

3. Recurso extraordinário não provido.

(Ementa publicada no DJe de 26/03/2010, p. 27).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARBITRAMENTO. LEGALIDADE.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 2004.70.00.023389-0/PR

RELATOR : Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

EMBARGANTE : ANTONIO CARLOS MAGNO

ADVOGADO : Jose Alexandre Saraiva e outros

EMBARGADO : ACÓRDÃO DE FLS.621/634

INTERESSADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONTRADIÇÃO DEPÓSITOS BANCÁRIOS ACEITOS COMO RECEITAS. ARBITRAMENTO. LEGALIDADE. MULTA. DOLO. INEXISTÊNCIA DAS OMISSÕES APONTADAS.

1. Verificada a existência de contradições entre a fundamentação do voto condutor do acórdão e o dispositivo do voto e do acórdão, esta deve ser sanada, com os necessários efeitos infringentes.

2. A aplicação da Súmula 182 do TFR, invocada pelo embargante, pressupõe que o lançamento tributário esteja fundado unicamente em depósitos bancários e não tenha sido possibilitada a apresentação de documentos e comprovantes que justifiquem o motivo pelo qual os valores depositados extrapolam a renda declarada do contribuinte. Se a ação fiscal intimou o contribuinte para explicar a origem dos recursos e empreendeu esforços para a investigação e elucidação dos fatos, não há falar em tributação baseada exclusivamente em extratos bancários. Nesse caso, os próprios depósitos bancários prestam-se como prova da omissão de receita.

3. O procedimento de arbitramento previsto no art. 148 do CTN, já foi declarado válido por ambas as Turmas de Direito Tributário deste Regional.

4. A menos que reste demonstrada a existência de erro ou equívoco no preenchimento da declaração anual de ajuste, não há como entender possível a omissão de vultosos rendimentos, sem a correspondente intenção de subtrair do fisco o direito de cobrar o tributo devido, mesmo porque, o contribuinte foi notificado e

poderia, caso tivesse havido algum equívoco em sua declaração de rendimentos, apresentado documentos e provas que elidiram a presunção legal da intenção de lesar os cofres públicos.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento aos Embargos Declaratórios para, emprestando-lhes efeitos infringentes, alterar o dispositivo do voto e acórdão embargados, para negar provimento ao apelo da União e à remessa oficial, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 24 de março de 2010.

(Ementa publicada no DJe de 30/03/2010, p. 179/180).

FUNRURAL. RETENÇÃO DO PRODUTOR PESSOA FÍSICA. INCONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 363.852

ORIGEM :AMS - 199901001113782 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :MINAS GERAIS

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : FRIGORÍFICO MATABOI S/A

ADV.(A/S) :HÉLIO GOMES PEREIRA DA SILVA E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), que conhecia e dava provimento ao recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Falou pelos requerentes o Dr. Paulo Costa Leite. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 17.11.2005.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Eros Grau, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 22.02.2006.

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Eros Grau, Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa e Carlos Britto, que conheciam e davam provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente), o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence e, neste julgamento, a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 30.11.2006.

JURISPRUDÊNCIA

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, concedeu e deu provimento ao recurso extraordinário para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência. Em seguida, o Relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Senhora Ministra Ellen Gracie. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, com voto proferido na assentada anterior. Plenário, 03.02.2010.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PRESSUPOSTO ESPECÍFICO – VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO – ANÁLISE – CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina – José Carlos Barbosa Moreira –, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUB-ROGAÇÃO – LEI Nº 8.212/91 – ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 – UNICIDADE DE INCIDÊNCIA – EXCEÇÕES – COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRECEDENTE – INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97.

Aplicação de leis no tempo – considerações.

(Ementa publicada no DJe 71 de 23/03/2010, p. 44).

ICMS. REGIME ESPECIAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO CONDICIONADA A VEDAÇÃO AOS CRÉDITOS.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 465.236

ORIGEM :EAC - 70003555901 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED. :RIO GRANDE DO SUL
RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA
AGTE.(S) :ARLINDO DE CÉSARO E CIA LTDA
ADV.(A/S) : JÚLIO CÉSAR BECKER PIRES E OUTRO(A/S)
AGDO.(A/S) :ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO
GRANDE DO SUL

Decisão: Negado provimento. Votação unânime. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Eros Grau. 2ª Turma, 06.04.2010.

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL. CUMULATIVIDADE. REGIME OPCIONAL DE APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO. VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. Segundo orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2º, II, *b* da Constituição).

2. Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe 71 de 23/03/2010, p. 53).

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. VEDAÇÃO. LEGALIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.147.902 - RS (2009/0130412-7)

JURISPRUDÊNCIA

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE: MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A
ADVOGADO: IVAR LUIZ NUNES PIAZZETA E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à **operação de venda** e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon, Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 18 de março de 2010(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

(Ementa publicada no DJe de 06/04/2010).

Execução fiscal no valor de R\$3.889.189,09 - extinção após defesa do executado. Honorários de advogado fixados em R\$500,00. Valor ínfimo. Aviltamento da bela e árdua profissão de advogado inadmissível. Majoração deferida.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2007.01.00.051966-4/MG

Processo na Origem: 920006038

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL CATÃO ALVES
AGRAVANTE: MARCELLO CLÁUDIO TEIXEIRA
ADVOGADO: DR. ÉRICO XAVIER LIMA
AGRAVADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
PROCURADORA: DR^a DEBORA DA CONCEIÇÃO MAIA BERALDO

Ementa: “Processual Civil. Execução fiscal no valor de R\$3.889.189,09. Extinção após defesa do executado. Exceção de pré-executividade. Honorários de advogado fixados em R\$500,00. Valor ínfimo. Aviltamento da bela e árdua profissão de advogado inadmissível. Majoração deferida.

- a) Recurso - Agravo de Instrumento em Execução Fiscal.
- b) Decisão de origem - Acolhimento da Exceção de Pré-Executividade. Sócio excluído da relação processual.
- c) Honorários de advogado - R\$500,00.
- d) Valor da Execução - R\$3.889.189,09.
- e) Majoração deferida para R\$194.460,00 - 5% sobre o valor da Execução.

I. Embora o §4º do art. 20 do Código de Processo Civil autorize o prolator da decisão, quando vencida a Fazenda Pública, a estabelecer honorários de advogado em percentagem inferior a 10% (dez por cento), a profissão do advogado não pode ser degradada pela redução dos honorários devidos aos que a exercem com dedicação e eficiência.

II. A fixação de honorários de advogado no valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais) em uma causa de R\$ 3.889.189,09 (três milhões oitocentos e oitenta e nove mil cento e oitenta e nove reais e nove centavos) não só configura aviltamento da profissão de advogado, como denigre a imagem do profissional que atua neste processo; é uma espécie de ‘atestado de incompetência’ fornecido pelo juiz, que o coloca em dificuldade perante o cliente, os colegas de profissão e a sociedade. O percentual fixado é de 0,0125% (cento e vinte e cinco décimos de milésimos por cento) ou 1/80 (um oitenta avos), fração equivalente à octogésima parte de um por cento do débito exequendo, já prescrito em relação ao Agravante.

JURISPRUDÊNCIA

III. Agravo de Instrumento provido.

IV. Decisão reformada parcialmente.

V. Deferida majoração dos honorários de advogado para R\$194.460,00.”

(Numeração única: 0053561-

27.2007.4.01.0000. AG 2007.01.00.051966-4/MG. Rel.: Des. Federal *Catão*

Alves. 7ª Turma. Unânime.

(Ementa publicada no e-DJF1 de 16/4/2010.)

RESOLUÇÃO DA ANATEL. IMPREESTABILIDADE COMO LEI FEDERAL PARA FINS DE RECURSO ESPECIAL. LEGISLAÇÃO REGULATÓRIA. AUSÊNCIA DE INFLUÊNCIA SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO.

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.119.517 - MG (2009/0014022-6)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

EMBARGANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMBARGADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 535, I E II, DO CPC. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA. PRETENSÃO EXCLUSIVAMENTE INFRINGENTE.

1. Da simples leitura do relatório e dos argumentos trazidos nos embargos, fica claro que a pretensão do embargante é exclusivamente infringente, relacionada ao próprio mérito da causa, não havendo qualquer alegação concreta de omissão ou contradição capaz de infirmar o resultado do julgamento.

2. Suposta omissão quanto à parte final do art. 12, § 1º, da LC 87/96:

2.1. O acórdão recorrido examinou, expressamente, o art. 12, § 1º, da LC 87/96, que foi inclusive citado na ementa do acórdão embargado.

2.2. Ainda que assim não fosse, o dispositivo que a embargante entende não examinado trata do **elemento temporal** do fato gerador do ICMS incidente sobre o fornecimento de fichas, cartões e assemelhados. O aresto embargado, todavia, decidiu com enfoque principal no art. 11, III, “b”, da LC 87/96, dispositivo que cuida do **elemento espacial** do fato gerador do ICMS incidente sobre o fornecimento de fichas, cartões telefônicos ou assemelhados.

2.3. Para o acórdão impugnado, é nesse dispositivo – e não no art. 12, § 1º, da LC 87/96 – que deve ser buscado o sujeito ativo da obrigação tributária do ICMS

nascida do fornecimento de fichas, cartões ou assemelhados, já que, definido o local da prestação do serviço, caberá ao respectivo Estado o recolhimento do imposto, o qual deverá ser pago pelo estabelecimento da concessionária ali situado. Em outras palavras, é o **elemento espacial** – e não o temporal – que nos permite definir os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária do ICMS. Por essa razão é que a lide foi solucionada à luz do art. 11 da LC 87/96 e não do art. 12, § 1º, dessa mesma lei.

3. Alegada omissão e contradição quanto à Resolução 334 da ANATEL:

3.1. Em primeiro lugar, o Superior Tribunal de Justiça não está obrigado a examinar violação a atos normativos da Administração Pública, já que não se inserem no conceito de “lei federal” previsto no art. 105, III, “a”, da CF/88. Assim, não cabe recurso especial por contrariedade a resoluções, portarias e instruções normativas. Precedentes.

3.2. Em segundo lugar, o embargante jamais discutiu nos autos a Resolução 334 da ANATEL. Trata-se, portanto, de matéria nova, não alegada, nem debatida nas instâncias ordinárias, o que impede seja examinada nesta fase processual.

3.3. Por fim, o embargante sequer demonstrou a importância da Resolução para o julgamento da lide, o que demonstra a fragilidade e, mesmo, deficiência da fundamentação trazida nos aclaratórios.

4. Suposta contradição da premissa adotada pelo acórdão embargado de que não seria possível saber-se o local da prestação do serviço de comunicação por meio de cartões indutivos negociados por terceiros distribuidores:

4.1. Alega o embargante que a ANATEL, por meio de Resolução 334, veda a comercialização de cartões indutivos fora dos territórios para os quais são enviados pela concessionária. Sustenta que a venda contra a previsão normativa subverte o sistema e não pode ser tomada como regra.

4.2. Ora, a referida resolução regula a comercialização de cartões indutivos sob a égide do direito regulatório, não tendo qualquer influência sobre o direito tributário, para o qual imperam apenas as diretrizes fixadas em lei, sobretudo complementar.

5. Ausência de exame dos arts. 146, III e 155, II e § 2º, XII, da CF/88:

5.1. Não cabe a esta Corte examinar em recurso especial violação a dispositivos constitucionais, sob pena de usurpar competência da Suprema Corte prevista no art. 102 da CF/88.

5.2. Ainda que assim não fosse, o voto condutor não se furtou de dedicar um trecho específico para os dispositivos tidos por não examinados, não havendo que se falar em omissão.

6. Ausência de análise da lide sob o enfoque do princípio federativo e da não cumulatividade:

6.1. Os princípios federativo e da não cumulatividade são de índole constitucional, cujo exame de suposta violação deve ser realizado por meio de recurso extraordinário, de competência do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, III, da CF/88.

JURISPRUDÊNCIA

6.2. Ademais, o embargante sequer demonstrou em que tal contrariedade repercutiria favoravelmente à sua tese, padecendo os embargos, nesse ponto, de deficiência de fundamentação.

7. Embargos de declaração rejeitados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, rejeitar os embargos de declaração nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins (Presidente), Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 20 de abril de 2010(data do julgamento).

Ministro Castro Meira

Relator

(Ementa publicada no DJe de 29/04/2010).

APELACAO EM MANDADO DE SEGURANCA 2004.50.01.001354-5
RELATOR :DESEMBARGADOR FEDERAL LUIZ ANTONIO SOARES
APELANTE: VERACEL CELULOSE S.A.
ADVOGADO: LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA E OUTROS
APELADO: UNIAO FEDERAL / FAZENDA NACIONAL
ORIGEM :1 VARA FEDERAL CIVEL DE VITORIA/ES (200450010013545)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE REMESSAS DE VALORES A EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVICOS. RECURSO PROVIDO. Estamos diante de um acordo para evitar a dupla ou politributação internacional, o que extrapola, em muito, e mera previsão do texto convencional da OCDE. Ou seja, aqui se tem, além do cenário multilateral, a bilateralidade. Portanto, o acordo para evitar a dupla tributação se justapõe a base do sistema da OCDE. Esse é o primeiro aspecto. O segundo aspecto é de que a tributação na fonte, conforme se sabe, comporta várias hipóteses: fonte como antecipação, para posterior ajuste, no sistema brasileiro, fonte como forma de liquidação, portanto, exauriente; e um terceiro, sistema, misto, em que se prevê eventual complementação. Houve modificação do sistema infralegal brasileiro e também no campo infraconstitucional, na medida em que em alguns casos se atribuiu ao remeteo o encargo, quer dizer, um caso simples de substituição, o que a doutrina antiga chamava de contribuinte por substituição. Estou, certamente, em comunhão com

o eminente Relator que diz que no sistema da OCDE as partes contratantes podem dentro de certos limites - não podem neutralizar as regras pactuadas -, dar uma definição jurídica própria, contando que não o façam discriminadamente, as quais devem ser aplicadas não só em relação ao caso concreto, mas para o contribuinte estabelecido no País, seja nacional, seja estrangeiro, e, no particular, isso seria, em princípio, irrelevante. A legislação brasileira não define lucros no plural. Estabelece tão-somente tipos de lucro - como real, presumido, arbitrado -, mas não tem uma definição de lucros. A que mais se aproxima, evidentemente, é a do art. 43 do CTN, que se fixa no conceito de renda - produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos, que se complementa com os proventos do inc. II. Assim, a discussão sobre se se trata de renda ou de lucro, na definição jurídica brasileira do critério aqui adotado, não me parece suficiente para afastar o art. 7, em face do decreto nº 73.496/74 - li o memorial, como disse -, que se refere a lucros, no plural. A interpretação que me parecia mais razoável, em se tratando de empresa, como é o caso da apelante, que não tem estabelecimento fixado no Brasil - caso em que a situação seria outra -, seria verificar isso em face do acordo de não-tributação, para evitar a dupla ou a politributação. Também gostaria de observar que é perfeitamente legítima, a interpretação, seja em nível internacional, seja em nível interno, dos textos pactuados, mas, sem prejuízo disso, e pacífico que, se não houver uma ressalva em qualquer clausula pactuada ou em tratado, preceito - quanto ao sentido técnico, como ocorre quase sempre em matéria aduaneira. Então, a princípio, os textos são considerados no sentido da comunicação comum, daquilo que normalmente se entende de que se esta falando, assim, quando se usa aqui lucros, evidentemente, isso não pode ser interpretado como lucro no sentido técnico da legislação brasileira, e sim aquilo que foi obtido, mas no sentido de receita do que no sentido de lucro real, presumido ou arbitrado. Para isso, teria que haver uma lei específica prevendo a tributação, e não, por analogia - esse é um caso típico de analogia -, entender-se que, como não se trata de lucro, no sentido da definição do Imposto de Renda brasileiro, significaria simplesmente uma remessa. Mas, em princípio, como eu não me convenci e, sequer também da tese adotada na sentença, e, por fim, os outros elementos jurisprudenciais não me pareceram se afinar, pelo menos no essencial, com o caso concreto, estou dando provimento a apelação.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas: Decide a Quarta Turma Especializada do Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por maioria, dar provimento ao recurso, nos termos do Voto do Desembargador Federal Alberto Nogueira, constante dos autos e que fica fazendo parte integrante do presente julgado.

Rio de Janeiro, 16 de março de 2010.
ALBERTO NOGUEIRA

JURISPRUDÊNCIA

Desembargador Federal

(Ementa publicada no DJe de 05/05/2010, p. 262).

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 290.956

ORIGEM: EXFISC - 5518396 - JUIZ DE DIREITO

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

AGTE.(S): PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS

ADV.(A/S): CÂNDIDO FERREIRA DA CUNHA LOBO E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S): MUNICÍPIO DE GUARULHOS

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE GUARULHOS

Decisão: Negado provimento. Votação unânime. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Eros Grau. 2ª Turma, 06.04.2010.

EMENTA:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO). IMÓVEL UTILIZADO EM ATIVIDADE SUJEITA A MONOPÓLIO DA UNIÃO. PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS OU DERIVADOS. OPERAÇÃO PELA PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS. MONOPÓLIO DA UNIÃO. INAPLICABILIDADE DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL.

1. Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou tributável propriedade imóvel utilizada pela Petrobrás. Alegada imunidade tributária recíproca, na medida em que a empresa-agravante desempenha atividade sujeita a monopólio.

2. É irrelevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal. O alcance da salvaguarda constitucional pressupõe o exame (i) da caracterização econômica da atividade (lucrativa ou não), (ii) do risco à concorrência e à livre-iniciativa e (iii) de riscos ao pacto federativo pela pressão política ou econômica.

3. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobrás, pois:

3.1. Trata-se de sociedade de economia mista destinada à exploração econômica em benefício de seus acionistas, pessoas de direito público e privado, e a salvaguarda não se presta a proteger aumento patrimonial dissociado de interesse público primário;

3.2. A Petrobrás visa a distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados;

3.3. A tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo.

4. Inexiste violação do dever de prestação jurisdicional, quando a decisão é fundamentada, ainda que com o resultado não concorde a parte.

5. Aplicabilidade da orientação firmada na Súmula 279/STF ao reconhecimento da titularidade do bem tributado.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe de 07/05/2010, p. 86/87).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 346.983

ORIGEM :AMS - 9602298529 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. CEZAR PELUSO

RECTE.(S) :UNIÃO

ADV.(A/S) :PFN - HERBERT CARNEIRO CAMPOS E OUTRA

RECDO.(A/S) :MANUFACTURES HANOVER ARRENDAMENTO
MERCANTIL S/A

ADV.(A/S) :ANDRÉ GOMES DE OLIVEIRA E OUTRO(A/S)

Decisão: Após o voto do Relator, que dava provimento ao recurso extraordinário, pediu vista o Senhor Ministro Eros Grau. Aguardam os demais. Falou, pela recorrente, o Dr. Luis Carlos Martins Alves. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. **2ª Turma**, 01.12.2009.

Decisão: Dado provimento ao recurso extraordinário, contra o voto do Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. **2ª Turma**, 16.03.2010.

EMENTA: TRIBUTO. Contribuição para o PIS. Medida Provisória nº 517/94. Fundo Social de Emergência. Matéria estranha à MP. Receita bruta. Conceito Inalterado. Constitucionalidade reconhecida. Recurso provido. A Medida Provisória nº 517/94 não dispõe sobre Fundo Social de Emergência, mas sobre exclusões e deduções na base de cálculo do PIS.

(Ementa publicada no DJe de 14/05/2010, p. 97).

DIMOB. PREVISÃO DA IN SRF Nº 304/2003. FUNDAMENTO DE VALIDADE NA MP. Nº 2.158-35/2001. LEGALIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.145.525 - SC (2009/0117268-4)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE: SUPERVISÃO COMÉRCIO DE IMÓVEIS LTDA

ADVOGADO: LEANDRO GUERRERO GUIMARÃES E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

JURISPRUDÊNCIA

PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO – DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS – DIMOB – IN SRF 304/2003 – ART. 16 DA LEI 9.779/1999 E ART. 57 DA MP 2.158-35/2001 - INFORMAÇÕES EXTEMPORÂNEAS - MULTA PECUNIÁRIA - EXIGÊNCIA LEGAL.

1. São legais as disposições contidas na Instrução Normativa SRF 304/2003, exigindo Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias – DIMOB e impondo multa para o descumprimento da obrigação.

2. Descabe falar em ausência de previsão legal no tocante à multa por descumprimento da obrigação acessória, diante da previsão do art. 57 da Medida Provisória 2.158/2001, considerada lei sem sentido formal e material.

3. Análise dos precedentes do STJ, com três hipóteses distintas, sem ensejar divergência de entendimento, senão aparente.

4. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

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

Dr(a). TULLO CAVALLAZZI FILHO, pela parte RECORRENTE: SUPERVISÃO COMÉRCIO DE IMÓVEIS LTDA

Brasília-DF, 06 de maio de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON

Relatora

(Ementa publicada no DJe de 18/05/2010).

NEGATIVA DE FORNECIMENTO DE DOCUMENTO OBRIGATÓRIO PARA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. DESNECESSIDADE DE FINALIZAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

HABEAS CORPUS 96.200

ORIGEM :HC - 129978 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

PACTE.(S) :RRK

IMPTE.(S) : JOEL GERALDO COIMBRA E OUTRO(A/S)
COATOR(A/S)(ES) : SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Decisão: A Turma indeferiu o pedido de *habeas corpus*, nos termos do voto do Relator. Unânime. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. 1ª Turma, 04.05.2010.

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – NEGATIVA EM FORNECER DOCUMENTO OBRIGATÓRIO – PRESCINDIBILIDADE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. O crime previsto no inciso V do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 – “negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação” - prescinde do processo administrativo-fiscal e a instauração deste não afasta a possibilidade de imediata persecução criminal.

(Ementa publicada no DJe publicado em 28/05/2010, p. 77).

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO. EFEITO CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE A PARTIR DE UM ÚNICO TRIBUTO E DO MERCADO ENVOLVIDO.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 448.432
ORIGEM :AMS - 200281000016784 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL
PROCED. :CEARÁ
RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA
AGTE.(S) :PAEMA EMBALAGENS DO CEARÁ LTDA
ADV.(A/S) : LUIZ CARLOS BRANCO E OUTRO(A/S)
AGDO.(A/S) :UNIÃO
ADV.(A/S) :PFN - LUIZ DJALMA BARBOSA BEZERRA PINTO
Decisão: Negado provimento. Votação unânime. 2ª Turma,
20.04.2010.

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO DO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II. AUMENTO DE ALÍQUOTA DE 4% PARA 14%. DEFICIÊNCIA DO QUADRO PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO NO JULGAMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (art. 150, IV da Constituição).

JURISPRUDÊNCIA

2. O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa.

3. Para se chegar a conclusão diversa daquela a que se chegou no acórdão recorrido, também no que se refere à violação do art. 5º, XXXVI da Constituição, seria necessário o reexame de matéria fática, o que encontra óbice da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe de 28/05/2010, p. 77).

TELEFONIA CELULAR. CLONAGEM E FURTO DE APARELHOS. INCIDÊNCIA DO ICMS. RELAÇÃO ENTRE CONSUMIDOR E PRESTADOR. AUSÊNCIA DE REFLEXOS SOBRE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.189.924 - MG (2010/0067405-6)

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE: CTBC CELULAR S/A

ADVOGADO: MARCELO RIBEIRO DE ALMEIDA E OUTRO(S)

RECORRIDO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: JOSÉ BENEDITO MIRANDA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO – ICMS – SERVIÇO DE TELEFONIA MÓVEL – INADIMPLÊNCIA DOS USUÁRIOS – FURTO DE SINAL (CLONAGEM) – INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. O fato gerador do ICMS na telefonia é a disponibilização da linha em favor do usuário que contrata, onerosamente, os serviços de comunicação da operadora. A inadimplência e o furto por “clonagem” fazem parte dos riscos da atividade econômica, que não podem ser transferidos ao Estado.

2. Nos termos do art. 118 do Código Tributário Nacional, o descumprimento da operação de compra e venda mercantil não tem o condão de malferir a ocorrência do fato gerador do ICMS.

3. Inexiste previsão legal que permita a compensação tributária de ICMS em serviços de telefonia móvel inadimplidas, ou cujo sinal foi furtado por “clonagem” do aparelho celular.

4. “*A exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios privados.*” (REsp 956.842/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 20.11.2007, DJ 12.12.2007, p. 408.)

5. Não compete ao Estado zelar pelo cumprimento da obrigação dos consumidores; cabe, no caso, à prestadora dos serviços buscar, pela via própria, o recebimento de seus créditos.

6. Precedentes: AgRg no REsp 1.132.852/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 23.3.2010, DJe 6.4.2010; AgRg no REsp 987.299/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 7.10.2008, DJe 29.10.2008; REsp 953.011/PR, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 25.9.2007, DJ 8.10.2007, p. 255.

Recurso especial improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Eliana Calmon e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 25 de maio de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

Relator

(Ementa publicada no DJe de 07/06/2010).

