

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO VII - EDIÇÃO 28 - DEZEMBRO 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*  
Mônica A. Guedes

*Diretor responsável*  
Marcelo Magalhães Peixoto

*Impressão e acabamento*  
Orgrafic

Ano VII – Edição 28 – Dezembro 2010

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2010  
Av. Paulista, 1.776 – 1º andar  
01310-200 – 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. Paulista, 1.776 – 1º andar  
01310-200 – 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](mailto:marcelo@mpeditora.com.br)) ou, na forma impressa, para o endereço: Av. Paulista, 1.776 – 1º andar, Bela Vista, CEP 01310-200, 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

### **ARTUR OSMAR NOVAES BEZERRA CAVALCANTI**

Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogado.

### **ERNESTO ROCHA**

Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professor na pós-graduação em Direito Tributário e Auditoria Tributária no Centro Integrado de Ensino Superior do Amazonas – CIESA. Auditor-fiscal de tributos estaduais da Secretaria de Estado da Fazenda do Amazonas.

### **FERNANDO LUCENA PEREIRA DOS SANTOS JÚNIOR**

Bacharelado em Direito na Universidade Federal do Rio Grande do Norte; monitor da disciplina Direito Tributário naquela Universidade; autor de artigos e publicações científicas; estagiário em Advocacia.

### **FLORENCE HARET**

Doutora pela Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo; Professora e Pesquisadora do IBET; Professora na COGAE/SP, ESPGE e EPD; Assistente de Paulo de Barros Carvalho na USP nas disciplinas Direito Tributário I e II.

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

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

**LORENA NEVES MACEDO**

Bacharelada em Direito na Universidade Federal do Rio Grande do Norte; autora de artigos e publicações científicas; estagiária no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte.

**WLADIMYR MATTOS ALBANO**

Especialista em Direito Público e Tributário pela Universidade Cândido Mendes (Rio de Janeiro, RJ).

# SUMÁRIO

<b>ARTIGOS</b>	<b>11</b>
O PAPEL INDUTOR DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. O CASO DO “PROGRAMA MINHA CASA MINHA VIDA” <i>Artur Osmar Novaes Bezerra Cavalcanti</i>	13
OPERAÇÕES DE REMESSA DE MERCADORIAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS PARA AS ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO: HIPÓTESES DE EXIGÊNCIA DO ESTORNO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS <i>Ernesto Rocha</i>	39
1. Introdução	39
2. Colocação do problema	41
3. Análise do problema	43
4. Solução do problema	46
Referências	47
COMENTÁRIOS À NOVA LEI DO MANDADO DE SEGURANÇA LEI N. 12.016, DE 07 DE AGOSTO DE 2009 <i>Fernando Lucena Pereira dos Santos Júnior</i> <i>Lorena Neves Macedo</i>	49
1. Considerações iniciais	49
2. As alterações por artigo	50
3. Considerações finais	72
Referências	73
TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR: EXAME SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA PRESUNÇÃO DO MOMENTO DE DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR <i>Florence Haret</i>	75
1. Poder legislativo de tributar a renda	75
2. Disponibilização do lucro auferido no exterior: breve histórico legislativo	77

3. Conceito jurídico de renda	79
4. Importância do fator temporal na delimitação do conceito de renda	83
5. Renda disponibilizada e distribuição do lucro auferido no exterior	84
6. Inconstitucionalidades na hipótese de disponibilização do lucro auferido no exterior trazida pelo art. 25 da Lei 9.249/95	87
7. A propagação dos efeitos inconstitucionais do art. 25 da Lei 9.249/95 e a LC 104/01	90
8. Tributação da CSLL sobre disponibilização do lucro auferido no exterior e Medida Provisória n. 1.858-6/99	91
9. Bibliografia	93

**A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E SUA INTERPRETAÇÃO NOS MUNICÍPIOS** 95

*Wladimir Mattos Albano*

1. Introdução	95
2. Legislação municipal das capitais dos estados brasileiros	102
3. Conclusão	114
4. Bibliografia	115

**PARECER** 117

**PRETENDIDA INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE ÁREA AGRÍCOLA NÃO OBJETO DE PROJETO DE LOTEAMENTO COM CONTRATOS DE EXPLORAÇÃO AGROPASTORIL NO PERÍODO AUTUADO PELO MUNICÍPIO – ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA À LUZ DO CTN E CF – INTELIGÊNCIA DOS §§ 1º E 2º DO ARTIGO 32 DO CTN – TRATAMENTO DESIGUAL ENTRE CONTRIBUINTE EM IGUAL SITUAÇÃO JURÍDICA – FERIMENTO DO INCISO II DO ARTIGO 150 DA LEI SUPREMA – PARECER** 119

*Ives Gandra da Silva Martins*

**JURISPRUDÊNCIA** 153

## ARTIGOS



# O PAPEL INDUTOR DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. O CASO DO “PROGRAMA MINHA CASA MINHA VIDA”

Artur Osmar Novaes Bezerra Cavalcanti

1. Um dos projetos de incentivos setoriais mais amplos do atual governo federal é o conhecido, por expressa previsão legal, como “*Programa Minha Casa Minha Vida*” (Lei n. 11.977 de 07/07/2009, capítulo I) ou simplesmente PMCMV. Esse programa surgiu em um contexto bastante peculiar, que foi o da crise financeira de 2008/2009, fato esse de enorme relevo e que levou Estados como o Reino Unido, os EUA, Alemanha e a totalidade dos Estados ditos centrais, ou mais desenvolvidos, a rever, ao menos parcialmente, o modelo econômico/ideológico do Estado mínimo, predominantemente regulador, ou até com aspectos de desregulação, que se apontava como tendência pré-crise para a preservação do próprio sistema capitalista. Nessa feição, adotar o molde de Estado mais reduzido, menos interventor, como agente da atividade econômica comparativamente com o modelo do *Welfare State* e com consequente ampliação da atuação do setor privado.

O modelo do Estado empresário teve que ser restaurado, ao menos em parte, para preservação do próprio sistema, evitando que grandes conglomerados fossem levados a quebra, arrastando, inclusive, fundos de pensões, como poderia ter acontecido com a paradigmática General Motors. Controles acionários de bancos, imobiliárias e seguradoras foram adquiridos; participações societárias e outras formas de *State Aids* foram utilizadas para evitar a falência de empresas tradicionais de grande porte.

A crise de 2008/2009, apesar de sua dimensão, é de se ressaltar, não alcançou nem de longe as proporções do ocorrido em 1929. Essa crise dos últimos dois anos foi, e ainda o é, pois não totalmente superada, mais grave de que as que a antecederam<sup>1</sup>, no período pós-1929.

---

1. Segundo Robert J. BARBERA, a crise de 2008-2009 tem características específicas, pois, “*for the first time since the 1930s, the creditworthiness of the world’s banking system – not just individual banks – was called into question*”. *The cost of capitalism*. New York: MacGrawHill, 2008. p. 151.

Alguns autores, de grande relevo, como o vencedor do prêmio Nobel de Economia, Robert BARBERA, chegaram a referir-se a “*return of depression economics*”<sup>2</sup>, como representativo dessa fase da economia, em que evidentemente o socorro estatal se fez necessário, em economia globalizada<sup>3</sup>, chegando-se a falar na necessidade de um “Estado Pós-crise”, com perfil mais amplo que o Estado típico do modelo neoliberal. Sem dúvidas, ressurgem, ao menos parcialmente, as teorias de John Maynard KEYNES sobre o papel do Estado na economia. Ressurgem as evidências de que o Estado continua a ser um elemento de enorme relevo no cenário econômico, capaz de tornar setores da economia extremamente atrativos e outros sem qualquer atrativo.<sup>4</sup> A figura dos incentivos positivos e negativos ganha grande fôlego.

Os Estados procuraram reagir com mais presteza e eficiência à crise que se avizinhava, como forma de enfrentar aquilo que Greenspan denominou “era da turbulência”.<sup>5</sup> Nesse contexto teve-se, no Brasil, a modificação do quadro legal de intervenções estatais, inclusive no papel empresarial, possibilitando a empresas estatais do setor financeiro (Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal) intervenção mais efetiva, inclusive com a aquisição de controles societários de outras instituições financeiras, seguradoras e imobiliárias. Instrumentalizouse o Banco Central do Brasil para a aquisição de títulos de maior risco

---

2. KRUGMAN, Paul. *The return of depression economics and the crisis of 2008*. New York: Norton, 2009. O autor, em interessante monografia, aponta características dessa economia de depressão, tais como a insuficiência do segmento da demanda, inclusive em honrar as obrigações; os efeitos da globalização com a facilidade de ampliação das crises e a necessidade de intervenção estatal. Bem lembra o autor das medidas do Estado americano, após quebra do “*Lehman Brothers*”, com um grande programa estatal de recapitalização do sistema e de estímulo fiscal, fazendo ressurgir “*the good old Keynesian stimulus*” (vide p.164 a 191 da obra).

3. Merece também consulta, sobretudo acerca dos efeitos da globalização neste quadro, Martin WOLF em *Fixing global finance*. Baltimore: John Hopkins University Press, 2008, sobretudo os capítulos “*Financial crises in the era of globalization*” (p. 28-58) e “*Toward Global reform*” (p. 183-196).

4. PROSSER, Tony. *The limits of competition law*. Oxford: Oxford University Press, 2005. p. 17 e segs.

5. GREENSPAN, Alan. *A era da turbulência, aventuras em um novo mundo*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, tradução de Afonso Celso da Cunha Serra; obra da qual destaco uma frase lapidária: “Por mais estupenda que seja a produtividade do capitalismo de mercado, seu calcanhar de Aquiles é a percepção crescente de suas recompensas, que cada vez mais favorecem os mais qualificados, não se distribuem com equidade” (p. 490).

e outras medidas foram tomadas para evitar o desaquecimento de setores relevantes do mercado produtivo, como se verá adiante. É neste contexto que surge o PMCMV, cujo tratamento tributário em relação às empresas participantes será aqui examinado e entendido como regime especial de tributação (RET) de caráter incentivador.

Pretende-se aqui apresentar uma contribuição ao estudo do direito tributário, voltado para um tema de extremo relevo, que é o da tributação como mecanismo de indução ao desenvolvimento e de melhoria das condições de vida da sociedade brasileira, analisando-se a criação de um regime tributário especial como incentivo setorial para estimular o relevante segmento da indústria da construção civil, buscando-se, por outro lado, a redução do gigantesco *deficit* habitacional nacional.

2. Como o Estado pode interferir no fenômeno econômico, induzindo ao desenvolvimento e à correção, ou pelo menos, redução/atenuação de desigualdades regionais e setoriais (princípio da ordem econômica constitucional brasileira, inserido no art. 170 da CF/88)? O ilustre Professor Luiz S. CABRAL DE MONCADA, tenta responder a essa indagação lembrando a amplitude das atuações estatais, ao lecionar:

O fenômeno econômico não se deixa encerrar numa tipologia muito definida e menos ainda dentro do espartilho de uma taxatividade legal. Do mesmo modo, é diversa, consoante os casos, a fonte da relação jurídica de fomento, pois. Pode ter natureza privatística, como é o caso dos contratos de mútuo, ou natureza publicística, como é o caso das variadas medidas administrativas de subvenção. Assim poderá dizer-se que os meios mais comuns de fomento econômico são: benefícios fiscais; benefícios de outra natureza, entre os quais o aval do Estado, a garantia de emissão de obrigação, os empréstimos e os subsídios.<sup>6</sup>

Pode-se, de qualquer modo, mesmo observadas as diversidades de intervenções, classificá-las em de três espécies:

a) o Estado como agente da atividade econômica, o que no sistema brasileiro, bem como nos demais Estados que adotam o modelo capitalista, é exceção. De acordo com a CF/88, essa excepcionalidade

---

6. CABRAL DE MONCADA, Luiz S. *Direito Econômico*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2003. p. 495.

só pode acontecer em hipóteses de segurança nacional ou relevante interesse coletivo, sempre com expressa autorização legal;

b) o planejamento, vinculante para o setor público e indutivo para o setor privado, também, de acordo com expressa previsão constitucional (art. 174 da CF/88). Essa modalidade tem forte caráter indutor, pois, o planejamento, com a conseqüente inversão de recursos públicos tem, sobretudo quando acoplado a outros mecanismos, a capacidade de criar instrumentos para o desenvolvimento econômico. Ainda vinculadas a essa modalidade, encontram-se as atividades reguladoras, cuja importância destacou-se no novo modelo de Estado que se pretendeu ver implantado em progressiva substituição ao chamado Estado Social.<sup>7</sup> A regulação, não se olvide, consiste em atividade de normatização e de atos e procedimentos para assegurar a efetividade dessa normatização complementar às normas legais. Destacam-se nessa atividade as figuras das Agências Reguladoras, como a ANATEL, ANEEL, ANP, ANVISA, ANTAQ, ANTT, ANAC, dentre outras, criadas a partir do novo modelo de Estado que se pretendeu implantar no Brasil, a partir da segunda metade dos anos noventa, relacionando-se, fortemente, esse modelo com o programa de desestatização. Saliente-se que a atividade regulatória é exercida, também, com densidade, por inúmeras entidades não estruturadas sob a forma de Agências, por exemplo, como o Banco Central do Brasil, Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), dentre outras;

c) a terceira forma de intervenção do Estado se dá por meio dos chamados estímulos, auxílios, ou incentivos, em sentido amplo. Esses estímulos podem ser de várias ordens.

Delfim Neto bem leciona acerca do tema:

É ao Estado Indutor que cabe emitir os estímulos na direção certa. Por isso, o mais importante não é discutir se o Estado é grande ou pequeno, mas o caminho a ser seguido. O PAC e a aceleração de gastos durante a crise são exemplos corretos de Estado Indutor. Mas não foi apenas a ace-

---

7. Sobre a regulação reporto-me a trabalho anteriormente escrito, quando destaquei que “a regulação compreende a capacidade de edição de normas, de meios para garantir a aplicação e execução destas, bem como a fiscalização e punição de eventuais infrações”. (CAVALCANTI, Artur Osmar Novaes Bezerra. *Legalidade e regulação pelas agências no Direito Brasileiro. Revista da Escola da Magistratura Federal da 5ª Região*, 16. Recife: ESMAFE, dez/2007. p. 142.

leração dos gastos públicos que produziu o encurtamento da crise. Foi a convicção que o presidente Lula introduziu no setor privado de que, se o país não consumisse, todos perderiam o emprego. E teve sucesso. Na crise, todo mundo tenta ficar líquido, está todo mundo afogado na liquidez. Apontaram-se, ainda, fatores como a redução da relação dívida pública/PIB e o montante das reservas cambiais.<sup>8</sup>

Podem ser agrupados esses mecanismos de indução em várias espécies: em um primeiro grupo seriam enquadrados os estímulos financeiros, desde medidas genéricas como as referentes à ampliação ou redução do depósito compulsório junto do Banco Central do Brasil, sobre depósitos à vista a outras específicas e setoriais. Observe-se que, em função da crise financeira, para estimular a oferta de dinheiro e o financiamento da produção, após outubro de 2008, o BACEN liberou R\$ 99,8 bilhões dos R\$ 257 bilhões em depósito compulsório que possuía e passada a crise “vai retomar R\$ 71 bilhões em duas etapas, R\$ 37 bilhões a partir de 22 de março e R\$ 37 bilhões a partir de 9 de abril. A recomposição de cerca de 70% dos compulsórios anteriormente liberados terá impacto imediato no custo do crédito, uma vez que o dinheiro ficará mais escasso e, portanto, caro”.<sup>9</sup>

Outras medidas financeiras relevantes são, por exemplo, as linhas de crédito setoriais, como as destinadas ao financiamento da exportação, da agricultura, de alguns setores industriais etc. Nesse ponto relevante, a atuação de bancos oficiais como o Banco do Brasil e, sobretudo, o BNDES, quer sob a forma de empréstimos e financiamentos, quer através de participações societárias, com utilização da subsidiária BANDESPAR. Também tem grande relevo, neste contexto, a participação da Caixa Econômica Federal – CEF, conforme se verá mais adiante. Bem destacou a presidente dessa Empresa, em relação à participação dela no PAC e no “Minha Casa Minha Vida”, que “a contribuição da Caixa na execução desses dois programas coloca sob sua responsabilidade um montante de investimentos superior a R\$ 200 bilhões.”<sup>10</sup>

---

8. LAVORATTI, Liliana. O tamanho do Estado. *Revista Conjuntura Econômica*, 63, dez/2009. Rio de Janeiro: FGV, p. 43.

9. *Jornal Valor Econômico*. Edição de 26/02/2010, p. A14. São Paulo, SP.

10. COELHO, Maria Fernanda Ramos. Construção do Crédito. *Conjuntura Econômica*, 63, nov/2009. Rio de Janeiro: FGV, p. 19.

Ao lado desses estímulos financeiros e muitas vezes com eles relacionados encontram-se os incentivos fiscais de várias espécies<sup>11</sup> podendo ser, genericamente, conceituados como o faz Marcos André VINHAS CATÃO:

Os incentivos fiscais são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações de cunho econômico.<sup>12</sup>

Esses incentivos podem classificar-se atendendo a vários critérios. Adilson RODRIGUES PIRES os distingue em: “incentivos sobre a despesa, como as subvenções, créditos presumidos e subsídios; incentivos sobre a receita pública, como as isenções e diferimentos”.<sup>13</sup> Foram, no passado, um dos grandes pilares para o desenvolvimento da região Nordeste<sup>14</sup> e, posteriormente, da região Norte, sobretudo, de Manaus (Zona Franca de Manaus)<sup>15</sup> e ainda representam um relevante instrumento para redução das desigualdades regionais<sup>16</sup> de estímulo às exportações etc.

Tem se valido o Estado brasileiro de um vasto sistema de incentivos para induzir ao crescimento de segmentos da atividade econômica considerados de maior relevo para a sociedade brasileira, à luz da concepção dos titulares do Poder Executivo e do Poder Legislativo e dos grupos de pressão que os influenciam. Tal também vem ocorrendo com o relevante setor da indústria da construção civil. Setor de funda-

---

11. Consulte-se: José SOUTO MAIOR BORGES: Isenções e figuras afins. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 208-237.

12. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 13.

13. PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 15-37.

14. Cf. GOODMAN, David Edwin; CAVALCANTI DE ALBUQUERQUE, Roberto. *Incentivos à Industrialização e desenvolvimento do Nordeste*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974.

15. Sobre o papel indutivo das normas tributárias, merece consulta a obra de Luís Eduardo SCHOUERI, com o título *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

16. FARIA, Luiz Alberto Gurgel. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais (Tese apresentada no curso de doutorado em Direito da UFPE). Recife, 2008. p. 181 e segs.

mental importância, não só pelos produtos que elabora, pelos insumos que utiliza, pela larga mão de obra que utiliza etc., tornando-o um dos mais relevantes na economia brasileira, tanto no tocante aos benefícios que produz, com a redução do *deficit* habitacional, quanto no tocante aos insumos que utiliza e aos postos de trabalho que agrega.

3. A construção civil, historicamente, vem sendo um dos setores da atividade produtiva mais relevantes para a sociedade. Tal decorre de razões de cunho econômico e, sobretudo, social. Esse setor é um dos maiores responsáveis pela captação de mão de obra, sendo na área urbana um grande empregador, inclusive na área de empregos de baixa qualificação. Tal fato o torna uma atrativa opção de investimentos, como política social redutora de desemprego, sobretudo na camada mais baixa da população e natural redutor de tensões sociais. Observe-se o resultado, em termos de volume de empregos em obras de grande porte de engenharia civil industrial (como o Estaleiro Atlântico Sul, a refinaria Abreu e Lima, a ferrovia transnordestina, além da construção de casas para residência dos futuros operários, nos dois primeiros empreendimentos).

Em períodos não muito distantes da história brasileira, esses incentivos à construção civil fizeram-se presentes, foram responsáveis pela criação de grande número de empregos e auxiliaram no crescimento de áreas importantes do setor industrial brasileiro, como o da produção de ferro, cimento etc. Nessa linha poder-se-ia lembrar a criação do Banco Nacional de Habitação<sup>17</sup> e de duas linhas de financiamento para assegurar recursos para o Sistema Financeiro de Habitação, o FGTS, criado em 1966, como contribuição obrigatória dos empregadores públicos e privados, no percentual de 8,0% sobre as remunerações pagas aos empregados do setor privado e dos entes estatais subordinados à legislação trabalhista e também os recursos do SBPE (sistema brasileiro de poupança e empréstimos) com as cadernetas de poupança. Esse sistema durante muitos anos foi o principal responsável pelas construções civis no país, desde grandes conjuntos

---

17. Hoje extinto com as atividades incorporadas pela Caixa Econômica Federal e mais recentemente com a criação da empresa Estatal ENGEA, essa para administração de uma grande massa de contratos deficitários, sobretudo com a extinção do FCVS, no início da década de noventa.

habitacionais construídos pelas companhias de habitação popular dos estados (COHABs) a construções de residências para a classe média.

O programa sucumbiu por inúmeros fatores; o mais relevante, o desequilíbrio entre as taxas e a periodicidade de reajustes dos valores tomados às duas fontes e os reajustes das remunerações dos tomadores de empréstimos, criando *spread negativo* e um grande número de demandas judiciais, parte delas sendo resolvida por acordos entre os mutuários e a ENGEA. Nesse sistema de incentivos, medidas outras foram também tomadas para reduzir os custos de aquisição, como a possibilidade de escrituras de compra e venda por instrumentos particulares.

Com o declínio do SFH os mecanismos de incentivos para o setor da construção civil definharam. Os financiamentos aproximaram-se das taxas de mercado e poucas novidades surgiram, como o arrendamento (*leasing*) imobiliário, mas com taxas de financiamento elevadas para as disponibilidades financeiras das classes mais desfavorecidas.

A forte crise econômica iniciada no final de 2007, decorrente da grande “bolha” criada no sistema imobiliário norte-americano por financiamentos de difícil liquidação que geraram títulos adquiridos por grande quantidade de investidores, sobretudo nos EUA, mas também, na Europa ocidental e em países mais capitalizados da Ásia, teve reflexos em todo o mundo, inclusive no Brasil.

Esse fato, aliado à necessidade de estimular-se não só a manutenção da indústria da construção civil no patamar em que se encontrava, mas o de ampliá-la e fortalecê-la para evitar estagnação e “crescimento negativo” na economia brasileira, levou o Estado brasileiro a incluir esse setor econômico ao lado da indústria automobilística<sup>18</sup> e da linha branca (geladeiras, fogões, condicionadores de ar, máquinas de lavar etc.), dentre outras a serem escolhidas como aquelas que seriam beneficiárias de um conjunto mais específico de incentivos de várias ordens, inclusive fiscais, como se demonstrará.

---

18. Observe-se, como exemplo de estímulo, a redução da alíquota da COFINS (de 3,0% para zero) sobre motocicletas, para estimular as vendas que em fevereiro/2009 haviam caído cerca de 58% em relação ao volume de vendas de fevereiro/2008. Reduziu-se, p. ex., no período, também, o IPI sobre automóveis de passeio de até 1.000 cilindradas de 7,0% para zero, de 1.000 cc de 13,0% para 8,5%, os flex de até 1.000cc, de 7,0% para zero, de 1.000 a 2.000 cc de 11,0% para 5,5%, dos caminhões de 5,0% para zero.

4. O programa “Minha Casa Minha Vida” representa um dos elementos mais relevantes para incentivo da construção civil brasileira. Não o único. Observe-se que há redução temporária de alíquotas de IPI em insumos dessa indústria.

Houve redução temporária das alíquotas dos seguintes produtos:

- a) cimentos aplicados na construção civil - de 4,0% para zero
- b) tintas e vernizes aplicados na construção civil - de 5,0% para zero
- c) massas de vidraceiro - de 10% para 2,0%
- d) indutos utilizados na pintura - de 5,0% para 2,0%
- e) revestimentos não refratários utilizados em alvenaria – 5,0% para zero
- f) aditivos para cimentos, argamassas e concretos - de 10% para 5,0%
- g) banheiras, boxes para chuveiros, pias e lavatórios de plástico - de 5,0% para zero
- h) assentos e tampas, de sanitário plástico - de 5,0% para zero
- i) pias, lavatórios, colunas para lavatórios, banheiras, bidês, sanitários, caixas de descarga e mictórios de porcelana – de 5,0% para zero
- j) pias, lavatório, colunas para lavatórios, banheiras, bidês, sanitários e caixas de descarga de cerâmica - de 5,0% para zero
- k) pias e lavatórios de aço inoxidável – de 5,0% para zero
- l) outras guarnições, ferragens e artigos semelhantes para construção – de 10,0% para 5,0%
- m) chuveiro elétrico de 5,0% para zero
- n) disjuntores - de 15% para 10%.

Esse conjunto de medidas utilizadas foi relevante para ampliar a produção de imóveis, com a redução do valor dos insumos utilizados, o que, aliado às demais medidas de desoneração e incentivos financeiros para os adquirentes, viria a ampliar as ofertas e também a demanda.

Esse elenco de medidas governamentais dirigidas à construção civil foi acolhido com grande expectativa pela sociedade, como se verifica de inúmeros pronunciamentos não só de segmentos especializados, mas de manifestações da mídia organizada. A Revista *Veja*, na edição de 01/04/2009, assim noticiou:

O governo federal lançou, na semana passada, um pacote habitacional cuja promessa é construir um milhão de casas. A injeção de 34 bilhões de reais na construção civil tem o objetivo de aquecer o setor – um dos mais propícios à criação de novos negócios e de empregos – e com isso, apagar os efeitos da crise mundial sobre a economia brasileira. O plano conjuga isenções fiscais, subsídios aos compradores, financiamentos à infraestrutura, garantias contra a inadimplência e modernização de processos produtivos.<sup>19</sup>

Já a Revista *Época*, em sua edição de 29/05/2009, ressaltou a importância do programa, embora destacasse que a Medida Provisória n. 459/2009 teria algumas omissões no tocante à repressão na utilização de áreas urbanas irregularmente ocupadas.<sup>20</sup> Revistas outras como a *Exame*<sup>21</sup>, também salientaram a importância e a amplitude do programa e os riscos decorrentes. A síntese do programa é bem exposta por Renato GIUSTI.<sup>22 23</sup>

---

19. Disponível em: [http://veja.abril.com.br/010409/p\\_074.shtml](http://veja.abril.com.br/010409/p_074.shtml) (acesso em 18.02.2010).

20. “Plano de habitação do governo Lula pode virar farrá”. Disponível em [Revistaepoca.globo.com/Revista/Época/0](http://Revistaepoca.globo.com/Revista/Época/0). (Acesso em 16.02.2010)

21. Vide EXAME/ECONOMIA, edição de 06.08.2009, em artigo de autoria de Ângela Pimenta, sobre a participação da Caixa Econômica Federal no citado programa. Disponível no site: <http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edicoes>. Acesso em 02.01.2010.

22. Destaca o articulista em artigo denominado “Um teste de vontade, união e competência”: “A meta é ambiciosa: R\$ 34 bilhões para construir 1 milhão de casas e gerar milhares de empregos. Com o programa Minha Casa Minha Vida, o governo federal tem o grande mérito de atacar de modo sistematizado o enorme déficit habitacional no País, estimado em cerca de 7,5 milhões de moradias, principalmente na faixa menos favorecida...” Ressalta, entretanto, que essas obras devem ser integradas por “contexto de urbanização estritamente vinculada com a melhoria da qualidade de vida”. Disponível em <http://jbonline.terra.com.br/pextra/2009/07/04> (acesso em 08 de fevereiro de 2010)

23. Merece consulta, sobre os efeitos desses programas de melhoria de qualidade de vida, inclusive o “Minha Casa, Minha Vida”, o artigo de Lúcia Helena ALVES MULLER: Então eu fui à luta! repensando as representações e práticas econômicas de grupos populares a partir de uma trajetória e ascensão social. *Política e Sociedade*, vol. 08, n. 15 (2009), p. 145-171.

Pode-se afirmar que o programa tem, em resumo, as seguintes metas, objetivos e características, de acordo com o planejamento do próprio governo federal<sup>24</sup>:

- a) Implementação do plano nacional de habitação, construindo um milhão de moradias.
- b) Aumento do acesso das famílias de baixa renda à casa própria. Divididos os grupos em três faixas – de até 3 salários mínimos – subsídio integral e isenção do seguro; entre 3 e 6 salários mínimos, com aumento do subsídio parcial em financiamento com redução do custo do seguro e acesso ao fundo garantidor; famílias com renda de 6 a 10 salários mínimos – estímulo à compra com redução dos custos e acesso ao fundo garantidor.<sup>25</sup>

O principal objetivo em relação aos adquirentes é a compatibilização da prestação com a capacidade de pagamento da família, com limitação do comprometimento máximo da renda familiar em 20%, fundo garantidor, barateamento do seguro, desoneração de custos cartorários<sup>26</sup>. O programa tem tido alguns fatores a prejudicá-lo, mas, o de maior relevo, destacado, inclusive pelo Ministério das Cidades, tem

---

24. Vide: <http://www.info.planalto.gov.br/planonacionaldehabitacao>.

25. A Medida Provisória 459/2009 previu o FUNDO GARANTIDOR DE HABITAÇÃO POPULAR – FGHab, para os financiamentos imobiliários destinados a famílias com renda de até dez salários mínimos. “O FGHab, nos financiamentos imobiliários para famílias com renda de até dez salários mínimos poderá garantir o pagamento aos agentes financeiros em caso de desemprego ou redução temporária da capacidade de pagamento do mutuário e assumir o saldo devedor em caso de morte ou invalidez permanente dele. O objetivo é reduzir o risco de crédito do tomador, barateando o risco de crédito do tomador, barateando o custo do financiamento. A lógica do FGHab é semelhante à do Fundo Garantidor Habitacional do Estado de São Paulo, criado pela Lei Estadual n. 12.801, de 15 de janeiro de 2008”. Destaque-se que os fundos garantidores têm condição de impulsionar Parcerias Público-Privadas para população de baixa renda, especialmente na faixa mais baixa, em que é alto o déficit habitacional. Cf. Kleber Luiz ZANCHIM – Fundos Garantidores e PPPs no segmento habitacional. Disponível no site: <http://www.ogirassol.com.br> (acesso em 14.01.2010).

26. Tal medida de redução de custos cartorários, com a utilização de escrituras particulares e redução de despesas, também existia nos contratos, no modelo inicial do SFH. A Lei n. 11.977/2009 assim dispõe:

Art. 37. Os serviços de registros públicos de que trata a Lei n. 6.015, de 31 de dezembro de 1973, observados os prazos e condições previstas em regulamento, instituirão sistema de registro eletrônico.

Art. 38. Os documentos eletrônicos apresentados aos serviços de registros públicos ou por eles expedidos deverão atender aos requisitos da Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira

---

- ICP e à arquitetura e-PING (Padrões de Interoperabilidade de Governo Eletrônico), conforme regulamento.

Parágrafo único. Os serviços de registros públicos disponibilizarão serviços de recepção de títulos e de fornecimento de informações e certidões em meio eletrônico.

Art. 39. Os atos registrares praticados a partir da vigência da Lei n. 6.015, de 31 de dezembro de 1973, serão inseridos no sistema de registro eletrônico, no prazo de até 5 (cinco) anos a contar da publicação desta Lei.

Parágrafo único. Os atos praticados e os documentos arquivados anteriormente à vigência da Lei n. 6.015, de 31 de dezembro de 1973, deverão ser inseridos no sistema eletrônico.

Art. 40. Serão definidos em regulamento os requisitos quanto a cópias de segurança de documentos e de livros escriturados de forma eletrônica.

Art. 41. A partir da implementação do sistema de registro eletrônico de que trata o art. 37, os serviços de registros públicos disponibilizarão ao Poder Executivo Federal, por meio eletrônico e sem ônus, o acesso às informações constantes de seus bancos de dados, conforme regulamento.

Art. 42. As custas e os emolumentos devidos pelos atos de abertura de matrícula, registro de incorporação, parcelamento do solo, averbação de construção, instituição de condomínio, registro da carta de habite-se e demais atos referentes à construção de empreendimentos no âmbito do PMCMV serão reduzidos em:

I – 90% (noventa por cento) para a construção de unidades habitacionais de até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais);

II – 80% (oitenta por cento) para a construção de unidades habitacionais de R\$ 60.000,01 (sessenta mil reais e um centavo) a R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais); e

III – 75% (setenta e cinco por cento) para a construção de unidades habitacionais de R\$ 80.000,01 (oitenta mil reais e um centavo) a R\$ 130.000,00 (cento e trinta mil reais).

Art. 43. Não serão devidas custas e emolumentos referentes a escritura pública, quando esta for exigida, ao registro da alienação de imóvel e de correspondentes garantias reais, e aos demais atos relativos ao primeiro imóvel residencial adquirido ou financiado pelo beneficiário com renda familiar mensal de até 3 (três) salários mínimos.

Parágrafo único. As custas e emolumentos de que trata o caput, no âmbito do PMCMV, serão reduzidos em:

I – 80% (oitenta por cento), quando os imóveis residenciais forem destinados a beneficiário com renda familiar mensal superior a 6 (seis) e até 10 (dez) salários mínimos; e

II – 90% (noventa por cento), quando os imóveis residenciais forem destinados a beneficiário com renda familiar mensal superior a 3 (três) e igual ou inferior a 6 (seis) salários mínimos.

Art. 44. Os cartórios que não cumprirem o disposto nos arts. 42 e 43 ficarão sujeitos à multa no valor de até R\$ 100.000,00 (cem mil reais), bem como a outras sanções previstas na Lei n. 8.935, de 18 de novembro de 1994.

Em relação aos serviços cartorários, sobretudo registros de imóveis, o segmento tem apresentado críticas, por ser constitucionalmente previsto como exercício privado de serviço público, entendendo-se penalizado. Mário PAZUTTI MEZZARI é um exemplo dessa postura crítica ao afirmar: “os únicos parceiros do programa Minha Casa, Minha Vida que estão dando contribuição gratuita são os cartórios de imóveis. Dentro do programa o registro da garantia relativa ao financiamento concedido para a primeira aquisição de imóvel residencial é totalmente gratuito para as pessoas com renda familiar de até três salários mínimos. Para as demais faixas de renda familiar existem descontos que vão até 90%. Os Cartórios estão cumprindo a lei, apesar de serem os únicos penalizados com a gratuidade ou com as reduções nos emolumentos” (Minha Casa,

sido o da escassez de terrenos em alguns centros urbanos importantes, sobretudo nas capitais. Recente reportagem da *Folha de São Paulo* destacou esse fato.<sup>27</sup> Tem se observado, como uma das formas de contorná-lo, a alteração das legislações municipais, para facilitação das construções populares, o que, evidentemente, não deve ser feito sem observância de requisitos básicos no tocante ao meio ambiente e à utilização saudável de espaços urbanos, evitando-se facilitações a degradações futuras.

Outra facilitação para o programa tem-se conseguido com a concessão de isenções totais e parciais de tributos nas várias esferas da federação. Essa integração, com a utilização extrafiscal das reduções de alíquotas de Imposto de Transmissão sobre Bens Imóveis (ITBI), tem melhorado a dinâmica do programa em inúmeros municípios.

Outras características relevantes do programa, além do Fundo Garantidor e a desoneração dos custos cartorários, são aquelas representadas pelos recursos subsidiados pela União e pelo FGTS, além das desonerações fiscais, com regime especial de tributação (RET) em substituição ao PIS, COFINS, CSLL e IRPJ.

Relevante, também, não se olvidar a subvenção direta que a Medida Provisória, convertida em lei, autorizou, no montante de R\$ 2.500.000.000,00 para mutuários de renda mensal de até 6 (seis) salários mínimos em relação ao Plano Nacional de Habitação Urbana e R\$ 500.000.000,00 em relação a beneficiários do Plano Nacional de Habitação Rural. Essa subvenção é feita por meio de pagamento direto de parte da aquisição com verbas públicas, reduzindo-se o valor da parcela paga pelo adquirente. Não se pode esquecer, lamentavel-

---

Minha Vida, da teoria à prática, publicado em Itambé Empresarial, de 19.01.2010 e disponível no site: <http://www.cimentoitambe.com.br/itambe-empresarial/minha-casa-minha-vida-dateoriaa-pratica>. (acesso em 23.01.2010)

27. “Passado quase um ano do lançamento do programa foram contratadas (mutuários ou construtoras já assinaram contratos) 327 mil unidades no país – a previsão inicial do programa é construir 1 milhão de casas até 2010. Algumas das cidades apontadas como as mais problemáticas são Belo Horizonte e São Paulo. Na capital mineira até agora não foi contratada nenhuma unidade na faixa de renda familiar até três salários mínimos. As vizinhas Contagem e Betim, juntas, já somam 952. Em Florianópolis, segundo a Secretaria Municipal de Habitação, áreas já mapeadas, ou são muito caras, ou inviáveis do ponto de vista ambiental, ou o proprietário não está interessado em vender”. Outras cidades como Brasília e Salvador também apresentam dificuldades. Muitas vezes há a necessidade de alteração das leis de uso do solo sob pena de haver grandes dificuldades em áreas mais adensadas. (*Folha de São Paulo*. Edição de 07/03/2010, p. b4.)

mente, que parte das empresas tem elevado o preço de venda dos imóveis, beneficiando-se dessa subvenção que se destina, evidentemente, a subsidiar o comprador de baixa renda. Urge uma rigorosa fiscalização dos entes públicos responsáveis. Além disso, há uma previsão legal de expressivas transferências de recursos para o Fundo de Arrendamento Residencial e para o Fundo de Desenvolvimento Social<sup>28</sup>. Já as verbas para o Fundo Garantidor de Habitação Popular – FGHab – alcançam R\$2.000.000.000,00 de participação da União Federal. Esse fundo garantidor tem grande relevo para minorar os efeitos da inadimplência que, dado o público destinatário, poderá alcançar níveis expressivos. Por outro lado, a União Federal foi legalmente autorizada a conceder subvenção econômica ao BNDES para linhas especiais para infraestrutura e habitação popular, no montante de R\$ 5.000.000.000,00 (cinco bilhões de reais). Essas linhas de crédito do Banco federal de fomento, naturalmente, têm taxas bem mais baixas, pois não há, no caso, custo de captação dos recursos.

4. Relevante se fazer, a essa altura, a análise de uma distinção sobre a qual a doutrina tem se debruçado em inúmeras oportunidades. Regime especial de tributação deve ser entendido como benefício ou incentivo fiscal? Essa questão já foi enfrentada por autores de renome como Ives GANDRA MARTINS. Tal distinção tem consequências relevantes, inclusive para os fins do art. 195 da CF/88. Leciona aquele jurista que “um regime especial é técnica de arrecadação, enquanto a outra figura seria um estímulo a representar um real benefício fiscal em favor do contribuinte”.<sup>29</sup> Embora não se possa olvidar essa distinção de que regime especial de tributação não é, em princípio, incentivo, poderá vir a ser, se implicar efetiva redução nos despesas tributárias do contribuinte<sup>30</sup>, aumentando a rentabilidade da atividade.<sup>31</sup>

---

28. Lei n. 11977 de 07.07.2009, art. 18 e seguintes.

29. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Distinção entre benefício fiscal e regime especial à luz da Lei 9.826/99 e da MP 2158-35/01. *Revista Dialética de Direito Público*, 167. São Paulo: Dialética, agosto-2009, p. 93.

30. Importante ressaltar que o Regime Especial Tributário não representa quebra do princípio da igualdade tributária. Nesse ponto vide Humberto ÁVILA, *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 127.

31. Observe-se que Regimes Especiais Tributários podem ser de várias ordens, ora como incentivo como é o caso do **regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens**

Na área de comércio exterior, por exemplo, é comum a utilização de regimes especiais de tributação com finalidade extrafiscal, tipicamente indutora. Como bem destaca Leandro GARCIA MACHADO:

a par do regime aduaneiro comum, foram criadas várias modalidades de regimes aduaneiros especiais, visando incentivar determinados setores da economia, ou regiões do país, facilitar a tramitação do despacho de certas mercadorias, diminuir custos seja de contribuintes, seja da Administração Tributária, entre outros objetivos.<sup>32 33</sup>

Nessa área, em verdade, inúmeros são os regimes especiais, dada a necessidade de assegurar-se competitividade em um mundo globalizado. Podem ser citados os regimes de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, o *drawback*, os entrepostos aduaneiros, o REPETRO, o REPEX, dentre outros.<sup>34</sup>

No caso da construção civil, historicamente, são encontradas inúmeras formas de incentivos, alguns pontuais, para a produção de certos bens, outros mais genéricos, para alcançar o setor como um todo, como foi o caso do Regime Especial de Tributação (RET) criado, quer para o setor como um todo, procurando estimular toda a indústria da construção civil, quer especificamente para o programa “Minha Casa Minha Vida”. Representam o conjunto de medidas de desoneração, para o empresário, um regime incentivado; o que se ve-

---

**destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural (REPE-TRO);** em alguns casos, o regime especial se justifica em função da necessidade de simplificação da arrecadação, destinado, sobretudo a empresas de porte mais singelo, como é o caso do **regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte – Simples Nacional** em outros casos justifica-se com o objetivo de minorar, ou reduzir os níveis de sonegação, como é o caso do regime de **substituição tributária para frente, de ICMS, nos setores de cigarros, bebidas, automóveis.**

32. MACHADO, Leandro Garcia. *Controle sobre as operações por ordem e conta de terceiros nos regimes aduaneiros especiais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 60 (janeiro/fevereiro 2005). São Paulo: RT, p. 306.

33. Outro exemplo que poderia ser citado é o do regime especial para a customização de aparelhos de telefonia (vide Ives Gandra da SILVA MARTINS. Regime aduaneiro especial para customização de aparelhos de telefonia a partir de empresa estrangeira que passa a atuar no país. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 144 (setembro de 2007). São Paulo: Dialética, p. 83 e segs.

34. ALVES ROCHA, Paulo César. *Regulamento Aduaneiro Anotado*. 12. ed. São Paulo: Aduaneiras, s.d. p. 262 a 481.

rifica, sobretudo, em relação ao PMCMV, pelo grande número de adesões das empresas do ramo da construção civil.

Mesmo em relação à construção civil em geral, sem as reduções trazidas pelo programa, houve com o RET (que concentra a tributação de IRPJ/CSLL/PIS e COFINS, em única parcela) o apartar contabilmente, com afetação do patrimônio do empreendimento, com proteção dos adquirentes em caso de falência da empresa construtora e redução da alíquota geral de 7% para 6%, o que é uma significativa redução de mais de 14,0% na carga tributária anteriormente existente, referente a esses tributos. Já no tocante aos empreendimentos vinculados ao PMCMV, a alíquota ficou reduzida a 1,0%, ou seja, reduziu-se em mais de 80%, o que é de grande significação em termos de carga tributária.

A Instrução Normativa da Receita Federal RFB 934, de 27.04.2009, é o instrumento normativo básico que disciplina esse regime tributário especial aplicável às empresas imobiliárias participantes do programa MINHA CASA MINHA VIDA, regulamentando, nesse ponto, a Lei n. 11.977/09 (conversão da MP n. 459/09, instituidora do Programa). As características gerais desse regime tributário especial são as seguintes:

a) tem caráter opcional. O fisco federal não o impõe. A natural adesão se dá em função de vantagens econômicas. É irreatável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto dos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.

A opção presume-se feita, observados os requisitos normativamente indicados, ou seja:

I - afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária nos termos dos artigos 31-A a 31-E da Lei n. 4.591, de 16 de dezembro de 1964;

II - inscrição de cada “incorporação afetada” no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), vinculada ao evento 109 – Inscrição de Incorporação Imobiliária – Patrimônio de Afetação; e

III - apresentação do Termo de Opção pelo RET à Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat) com jurisdição sobre o estabelecimento matriz da pessoa jurídica, devendo o Termo de Opção pelo RET estar acompanhado do termo de constituição de patrimônio de afetação

da incorporação, firmado pelo incorporador e, quando for o caso, também pelos titulares de direitos reais de aquisição, e averbado no Cartório de Registro de Imóveis.

**Até 31 de dezembro de 2013, para os projetos de incorporação de imóveis residenciais de interesse social, cuja construção tenha sido iniciada a partir de 31 de março de 2009, o percentual correspondente ao pagamento unificado dos tributos de que trata o caput será equivalente a 1,0% (um por cento) da receita mensal recebida.**

Limita-se o valor dos imóveis objeto do programa, para serem considerados de interesse social, apenas os **destinados à construção de unidades residenciais de valor comercial de até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida (PMCMV), de que trata a Medida Provisória n. 459, de 25 de março de 2009.** Por outro lado a **opção da incorporação no RET obriga o contribuinte a efetuar o recolhimento dos tributos a partir do mês da opção.**

Fixa a norma, ainda, o conceito de receita mensal para fins do regime especial de tributação ao estabelecer:

Considera-se receita mensal o total das receitas recebidas pela incorporadora com a venda de unidades imobiliárias que compõem cada incorporação submetida ao RET, bem como as receitas financeiras e “variações monetárias” decorrentes dessa operação.

Relevante destacar que o sistema é simplificado e não prevê restituições ou compensações com o que for apurado pela incorporadora. Destaque-se, ainda, a presunção que se criou em relação à composição dos tributos substituídos na nova tributação, o que tem relevo, sobretudo por conta das transferências constitucionais para outros entes políticos afetados indiretamente pelo RET.

Estabelece a Instrução Normativa da Receita Federal n. 934 de 27.04.2009, em relação aos empreendimentos alcançados pelo programa MINHA CASA MINHA VIDA:

Do Pagamento Unificado de Tributos aplicável às Construções no âmbito do PMCMV.

Art. 12. Até 31 de dezembro de 2013, a empresa construtora contratada para construir unidades habitacionais de valor comercial de até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no âmbito do Programa Minha Casa, Minha Vida - PMCMV, de que trata a Medida Provisória n. 459, de

2009, fica autorizada, em caráter opcional, a efetuar o pagamento unificado de tributos equivalente a 1% (um por cento) da receita mensal auferida pelo contrato de construção.

§ 1º O pagamento mensal unificado de que trata o caput corresponderá aos seguintes tributos:

I - IRPJ;

II - Contribuição para o PIS/Pasep;

III - CSLL; e

IV - COFINS.

§ 2º O pagamento dos impostos e contribuições na forma do disposto no caput será considerado definitivo, não gerando, em qualquer hipótese, direito à restituição ou à compensação com o que for apurado pela construtora.

§ 3º As receitas, custos e despesas próprios da construção sujeitos a tributação na forma deste artigo não deverão ser computados na apuração das bases de cálculo dos impostos e contribuições de que trata o § 1º, devidos pela construtora em virtude de suas outras atividades empresariais.

§ 4º Para fins de repartição de receita tributária, o percentual de 1% (um por cento) de que trata o caput será considerado:

I - 0,44% (quarenta e quatro centésimos por cento) como Cofins;

II - 0,09% (nove centésimos por cento) como Contribuição para o PIS/Pasep;

III - 0,31% (trinta e um centésimos por cento) como IRPJ; e

IV - 0,16% (dezesseis centésimos por cento) como CSLL.

§ 5º O disposto nesta Seção somente se aplica às construções iniciadas a partir de 31 de março de 2009.

§ 6º As demais receitas recebidas pela construtora serão tributadas conforme regime de tributação adotado pela pessoa jurídica.

Art. 13. O pagamento unificado de tributos efetuado na forma do art. 12 deverá ser feito até o 10º (décimo) dia do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita.

§ 1º O pagamento de que trata o caput deve ser efetuado no código de arrecadação 1068.

§ 2º Na hipótese de o 10º (décimo) dia do mês subsequente àquele em que houverem sido recebidas as receitas recair em dia considerado não-útil, o pagamento de que trata o caput deverá ser feito no 1º (primeiro) dia útil subsequente.

Art. 14. No caso de a pessoa jurídica estar amparada pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nas hipóteses a que se referem os incisos II, IV e V do art. 151 da Lei n. 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), ou por sentença judicial transitada em julgado, determinando a suspensão do pagamento do IRPJ ou de qualquer das con-

tribuições referidas nesta Instrução Normativa, a incorporadora deverá calcular, individualmente, os valores do IRPJ e das contribuições considerados devidos pela construção com opção pelo regime de pagamento unificado de tributos aplicável às construções no âmbito do PMCMV, aplicando-se as alíquotas correspondentes, relacionadas nos incisos do § 4º do art. 12, e efetuar o recolhimento em Darf distintos para cada um deles, utilizando-se os seguintes códigos de arrecadação:

I - 4112 - para IRPJ;

II - 4153 - para CSLL;

III - 4138 - para a Contribuição para o PIS/Pasep; e

IV - 4166 - para a COFINS.

Art. 15. A construtora deverá manter escrituração contábil destacada para cada construção, possibilitando a identificação das receitas, custos e despesas relativos a cada construção sujeita ao pagamento unificado.

Parágrafo único. A construtora sujeita a tributação com base no lucro presumido deverá manter registro destacado para a identificação das receitas relativas a cada construção sujeita ao pagamento unificado.

Não há dúvidas no sentido de que com o RET há perda de receita pelos entes beneficiários de Fundos de Participação, pois, o sistema é menos oneroso e, naturalmente, com a desoneração do todo, as partes são afetadas. O singelo percentual englobando a cesta de tributos federais representa um relevante incentivo para que as empresas de construção civil, naquilo em que participarem do programa, passem a ter uma carga tributária sensivelmente atenuada. De qualquer modo, com a presunção de percentuais dos tributos originários, no regime tradicional, evita-se alegação de inconstitucionalidade pela não transferência.

Exige-se do incorporador a manutenção de escrituração contábil segregada para cada incorporação submetida ao RET, evitando-se com isso a ampliação do benefício fiscal a outras atividades eventualmente desenvolvidas pela empresa e não objeto do regime de desoneração parcial.

Em resumo, pode-se afirmar que do confronto entre o Regime Especial de Tributação (RET) aplicável às empresas imobiliárias participantes do Programa MINHA CASA MINHA VIDA e o regime tradicional aplicável às empresas do setor imobiliário, há um significativo incentivo setorial. Não se pode deixar de observar que a construção civil em geral já é alcançada por um RET, mas que em relação aos partici-

pantes do *Minha Casa Minha Vida* este regime é bem mais suave, no tocante à carga tributária. Utiliza-se o RET como um sistema de tributação simplificada, desonerada. Para que se chegue a tal conclusão basta que se compare qual a tributação que seria devida por uma empresa imobiliária não integrada ao programa, com o recolhimento regular de IRPJ e das onerosas contribuições como a COFINS, PIS/PASP e CSLL e a tributação de um (1,0%) sobre a receita mensal prevista neste RET para as empresas participantes.

## Conclusões

a) O Estado Brasileiro, como os principais Estados hodiernos, é um imprescindível agente da atividade econômica, sobretudo no Estado em época de crise e na fase “pós-crise”, como empresário nas hipóteses do art. 173 da CF/88, como regulador e planejador, como indutor através de uma gama ampla de auxílios estatais – financeiros, fiscais, ou de outras espécies.<sup>35</sup>

b) No caso brasileiro, a modalidade de intervenção estatal como agente da atividade econômica exige requisitos formais específicos, como a autorização por lei específica e está sempre condicionada à ocorrência de situações relevantes, caracterizadoras de relevante interesse coletivo, ou segurança nacional. Observe-se, nesta linha, o projeto de lei para criação de uma empresa pública *stricto sensu*, a “Petro-sal”, em função da necessidade de racionalização da exploração das reservas de petróleo e gás da camada do “pré-sal”, inclusive com a mudança do regime de concessão para o de partilha.

c) Já a forma de intervenção por regulação (por exemplo, a atividade exercida pela ANATEL, com fundamento no art. 21, XI da CF/88, em relação às telecomunicações, ou da ANP, por decorrência do art.

---

35. Cujos excessos são objeto de controle e sanções em economia globalizada, através de organismos multilaterais como a OMC, que, após julgamentos regulares possibilita, inclusive, a adoção de medidas compensatórias em situações caracterizadoras como de violação da isonomia em sistema de livre comércio. O *dumping fiscal* e o chamado *dumping social* (representado pela excessiva redução dos encargos sociais pelo Estado) são exemplos típicos dessas intervenções excessivas dos Entes Estatais.

177 do texto constitucional nas áreas de petróleo e gás) ampliou-se a partir do novo modelo de Estado que se pretendeu introduzir em substituição ao chamado Estado do bem-estar social.

d) Forma de extremo relevo no modelo estatal atual é a dos incentivos em sentido lato, englobando as formas de incentivos financeiros, fiscais e de outras espécies, que muitas vezes se fazem presentes de modo integrado.<sup>36</sup>

e) Há vários critérios de classificação dos incentivos. Dentre elas, uma das mais relevantes é a que os divide em regionais e setoriais. Como exemplo dos primeiros pode-se citar o conjunto de benefícios para a Zona Franca de Manaus. Os setoriais estão presentes no setor agrícola, na exportação (não se olvide que o STF considerou tal como setor, no julgamento das questões envolvendo o crédito prêmio de IPI-exportação), na indústria em geral e em áreas específicas, visando a estimulá-las, na ocorrência ou agravamento de situações de crise.

f) O setor da construção civil encontrava-se, nos dois últimos anos, necessitando de estímulos capazes de ampliar o conjunto de venda das unidades do setor, sobretudo para as faixas de baixa renda, ou de classe média baixa, em que se encontra o maior *deficit* habitacional. Fez-se necessário um conjunto de medidas estatais, caracterizadoras de incentivos, visando a aumentar a oferta, reduzir os custos de produção e, na outra ponta, ampliar o mercado, com subsídios diretos, financiamentos e redução dos entraves burocráticos para as aquisições, assegurando, inclusive, e ampliando, os postos de trabalho em um dos setores da economia urbana que mais emprega.<sup>37</sup>

g) Relevante destacar, ainda, que, na área dos estímulos fiscais na construção civil, foi importante a temporária redução das alíquotas de

---

36. Observe-se, como exemplo, o conjunto de medidas utilizadas para possibilitar a implantação do estaleiro naval em Suape, município de Ipojuca, Pernambuco. Foram concedidos incentivos fiscais pelo Estado de Pernambuco, pelo município de Ipojuca, foram concedidos financiamentos elevados pelo BNDES e a TRANSPETRO (subsidiária da PETROBRÁS) realizou licitação para compra de navios em modalidade que possibilitou a participação de empresa cujo estaleiro ainda estava em seu nascedouro.

37. Observe-se que só a Caixa Econômica Federal registrou, em 2009, cerca de R\$ 47,5 bilhões em financiamentos habitacionais, dos quais, 275 mil contratos foram de linhas do programa *Minha Casa Minha Vida*. Estima-se redução de cerca de 14% no déficit habitacional brasileiro até o fim de 2010.

IPI sobre produtos utilizados e utilizáveis como insumo para a construção civil (p. ex., cimento, vergalhões de ferro etc.).

h) Houve, em relação às empresas participantes do programa MINHA CASA MINHA VIDA, a criação de um regime especial de tributação (RET), ainda mais benéfico que o sistema existente para a área da construção civil em geral. É de se salientar que embora regime especial de tributação não seja sinônimo de incentivo fiscal<sup>38</sup>, não são conceitos excludentes. Regime especial de tributação pode ter essa característica se reduz os custos da empresa e amplia a lucratividade da atividade. Esse perfil está bem nítido no modelo criado para as empresas participantes desse programa, tanto que houve significativa adesão. Para se chegar a tal conclusão basta que sejam feitos comparativos entre empresas similares utilizando um ou outro regime. Cuida-se de utilização indutora do RET, visando a estimular o setor da construção civil e compensá-lo pelos maiores riscos em função da faixa de renda dos adquirentes (risco esse, em parte, atenuado pelo fundo garantidor).

i) Observe-se que as principais características desse regime, anteriormente descritas, indicam tratar-se de um regime especial tributário com as características de um incentivo fiscal típico. Dúvida não se pode ter, no comparativo com o tradicional regime tributário das empresas do ramo da construção civil, que, no caso, se está diante de um regime especial de tributação, com as características de incentivo fiscal, que, apartado de qualquer conotação política na avaliação, foi responsável pela ampliação setorial de postos de trabalho, pela majoração das ofertas de unidades e pela redução da carga tributária das empresas participantes.

---

38. O regime especial de tributação em relação ao ICMS, nas áreas de bebidas, cigarros, com substituição tributária para frente, não representa qualquer benefício, ou estímulo, é apenas técnica para evitar a ocorrência de sonegação. Por outro lado, a tributação sobre cigarros foi alterada, com oneração, por aumento das alíquotas de PIS/COFINS para compensar, em parte, as outras desonerações. O PIS/COFINS teve alíquota majorada de 1,38% para 3,42% e a COFINS teve alíquota majorada de 118% para 291,69%, o que representou, no preço final do produto, majoração de cerca de 20% a 25%.

## Bibliografia

ALVES MULLER, Lúcia Helena. Então eu fui à luta!: repensando as representações e práticas econômicas de grupos populares a partir de uma trajetória e ascensão social. *Política e Sociedade*, vol. 08, n. 15 (2009).

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARBERA, Robert J. *The cost of capitalism*. New York: MacGrawHill, 2008.

CABRAL DE MONCADA, Luiz S. *Direito Econômico*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAVALCANTI, Artur Osmar Novaes Bezerra. Legalidade e regulação pelas agências no Direito Brasileiro. *Revista da Escola da Magistratura Federal da 5ª Região*, 16. Recife: ESMAFE, dez/2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coordenador). *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COELHO, Maria Fernanda Ramos. Construção do Crédito. *Conjuntura Econômica*, 63, nov/2009. Rio de Janeiro: FGV.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais (Tese de doutorado apresentada no Curso de doutorado em Direito da UFPE). Recife, 2008.

GOODMAN, David Edwin; CAVALCANTI DE ALBUQUERQUE, Roberto. *Incentivos à industrialização e desenvolvimento do Nordeste*. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1974

GREENSPAN, Alan. *A era da turbulência, aventuras em um novo mundo*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

Jornal *Folha de São Paulo*. Edição de 07/03/2010.

Jornal *Valor Econômico*. Edição de 26/02/2010.

KRUGMAN, Paul. *The return of depression economics and the crisis of 2008*. New York: Norton, 2009.

LAVORATTI, Liliana. O tamanho do Estado. *Revista Conjuntura Econômica*, 63, dez/2009. Rio de Janeiro: FGV.

MACHADO, Leandro Garcia. Controle sobre as operações por ordem e conta de terceiros nos regimes aduaneiros especiais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 60 (janeiro/fevereiro 2005). São Paulo: RT, p. 306.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2007.

PROSSER, Tony. *The limits of competition law*. Oxford: Oxford University Press, 2005.

SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Distinção entre benefício fiscal e regime especial à luz da Lei 9826/99 e da MP 2158-35/01. *Revista Dialética de Direito Público*, 167. São Paulo: Dialética, agosto-2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Regime aduaneiro especial para customização de aparelhos de telefonia a partir de empresa estrangeira que passa a atuar no país. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 144. São Paulo: Dialética, setembro de 2007. p. 83 e segs.

WOLF, Martin. *Fixing global finance*. Baltimore: John Hopkins University Press, 2008.

### *Sites consultados*

[http://veja.abril.com.br/010409/p\\_074.shtml](http://veja.abril.com.br/010409/p_074.shtml) (acesso em 18.02.2010)

[http:// Revistaepoca.globo.com/Revista/Época/0](http://Revistaepoca.globo.com/Revista/Época/0) (acesso em 16.02.2010)

<http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edições> (acesso em 02.01.2010)

<http://jbonline.terra.com.br/pextra/2009/07/04> (acesso em 08 de fevereiro de 2010)

[http://www.info.planalto.gov.br/plano\\_nacionaldehabitação](http://www.info.planalto.gov.br/plano_nacionaldehabitação).

ZANCHIM, Kleber L. Fundos Garantidores e PPPs no segmento habitacional. Disponível no site: <http://www.ogirassol.com.br> (acesso em 14.01.2010).

PAZUTTI MEZZARI, Mário. MINHA CASA, MINHA VIDA, DA TEORIA À PRÁTICA, publicado em Itambé Empresarial, de 19.01.2010 e disponível no site: <http://www.cimentoitambe.com.br/itambe-empresarial/minha-casa-minha-vida-dateoriaa-pratica> (acesso em 23.01.2010)

<http://www.stf.jus.br>

<http://www.stj.jus.br>



# OPERAÇÕES DE REMESSA DE MERCADORIAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS PARA AS ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO: HIPÓTESES DE EXIGÊNCIA DO ESTORNO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS

Ernesto Rocha

## 1. Introdução

O constituinte brasileiro de 1988, repetindo a Constituição de 1967 com a Emenda Constitucional de 1969, confirmou o ICMS como sendo um imposto com a característica de não cumulatividade, a qual nasce junto com o tributo, conforme o disposto no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88. É verdade que o texto constitucional contém imprecisão técnica quando diz que o imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante **cobrado...**”, pois não há necessidade de o imposto ter sido cobrado, para gerar o crédito fiscal, sendo a cobrança de tributo uma função administrativa vinculada do ente tributante. Bastaria ao constituinte ter dito que a compensação seria feita com o imposto incidente na operação anterior.

De qualquer forma, a não cumulatividade é uma técnica de tributação moderna, reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência como elemento redutor da carga tributária, com ensina Aliomar Baleeiro: “para evitar-se essa superposição do mesmo imposto sobre o imposto antes pago, concebeu-se a técnica designada pelos franceses de *valeur ajoutée*, ou *value-added* dos americanos, *mehrwertsteuer* dos alemães: o contribuinte terá o direito de abater o imposto já pago pelos componentes do produto final. Ou sobre ela mesma no caso de revenda comercial”.<sup>1</sup>

---

1. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 352.

No entanto, o que a Constituição de 1988 inovou para pior em relação à não cumulatividade foi manter o § 2º do art. 155 para tornar o ICMS cumulativo em algumas operações com a técnica equivocada de não reconhecer o direito ao crédito fiscal nas operações isentas ou não incidentes, além de exigir o estorno de crédito nas situações em que o contribuinte se creditara previamente de operações que no futuro se tornariam isentas ou sem incidência. É a inteligência do art. 155, § 2º, inciso II da CF/88<sup>2</sup>, que diz:

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) **não implicará crédito para compensação** com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (grifou-se).

A impropriedade do texto constitucional é que nas operações sem incidência não há que falar-se em apropriação de crédito fiscal. O que não incide não faz nascer o fato gerador e por isso mesmo não há possibilidade de creditamento em operações subsequentes.

O pensamento de José Souto Maior Borges<sup>3</sup>, analisando o fenômeno jurídico da não incidência, esclarece com maior rigor essa incongruência constitucional:

Não incidência é conceito correlacionado com o de incidência. Ocorre incidência da lei tributária quando determinada pessoa ou coisa se encontra *dentro* do campo coberto pela tributação; dá-se não incidência, diversamente, quando determinada pessoa ou coisa se encontra *fora* do campo de incidência da regra jurídica de tributação. (Destques presentes no original).

O constituinte brasileiro misturou não incidência com isenção e ainda com o agravante de exigir o estorno de crédito nas operações anteriores. Traduzindo-se operacionalmente o que o texto quis dizer entende-se que essa exigibilidade de estorno de crédito se

---

2. Esse texto é a reprodução da Emenda Constitucional 23 de 1º de dezembro de 1983.

3. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 184.

aplicará quando o contribuinte adquirir mercadoria, apropriando-se normalmente do crédito fiscal; se, posteriormente tal mercadoria for beneficiada com isenção, esse contribuinte estará obrigado a estornar o crédito fiscal decorrente da aquisição da mercadoria antes tributada.

Ives Gandra Martins<sup>4</sup> dá a sua contribuição para o entendimento dessa impropriedade quando diz:

O constituinte, em sua teimosia em manter impropriedades jurídicas e não corrigi-las, insiste, por outro lado, em que a “não incidência”, salvo determinação em contrário, não gerará crédito fiscal.

O dispositivo se aplica em relação à isenção. Como, quando há isenção, há o nascimento da obrigação tributária, mas não o do crédito, entendeu o constituinte que, nessa hipótese, o ICMS não seria “não-cumulativo”, mas “cumulativo”. Abre exceção negativa ao princípio da “não-cumulatividade”, tornando – para esses efeitos –, salvo disposição em contrário, cumulativo o imposto.

Neste artigo, considerando-se a supramencionada restrição ao princípio da não cumulatividade do ICMS, será abordado o tema da validade jurídica da exigência, pelo Estado do Amazonas, do estorno do crédito presumido do ICMS, disciplinado pelo artigo 24 do Regulamento do ICMS em decorrência da autorização da Cláusula Quarta do Convênio ICM 65/88 e do mandamento do art. 49 do Decreto-Lei 288/67, ainda que as operações subsequentes gozem de isenção por se destinarem às Áreas de Livre Comércio.

## 2. Colocação do problema

As operações de remessa de mercadorias oriundas do Distrito Federal e de outros estados-membros, desde que atendam às condições previstas no Convênio 65/88, isto é, trate-se de mercadorias nacionais e industrializadas cuja destinação à Zona Franca de Manaus, seja para comercialização ou industrialização, gozam de isen-

---

4. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 40.

ção do ICMS. A renúncia fiscal é do Estado remetente que concede a isenção, permitindo ao remetente, se industrial, manter os créditos fiscais na origem.

Por seu turno, o Estado do Amazonas, em obediência à norma atual que disciplina a matéria (Convênio ICM 65/88<sup>5</sup>), concede o crédito presumido com o valor idêntico ao ICMS que deixou de incidir na origem.

Tanto a isenção como o crédito presumido são concedidos sob condição de uso e comercialização dos bens na Zona Franca de Manaus.

O problema surge quando o contribuinte realiza uma operação de remessa da mercadoria recebida com a isenção da ZFM, para outra unidade da federação, sem que a mercadoria tenha sofrido qualquer processo industrial, e a remessa se destine a uma área de livre comércio.

Em relação ao cancelamento da isenção do ICMS tendo como consequências o recolhimento do imposto em favor da unidade federada de origem da mercadoria e o estorno do crédito presumido em favor do Estado do Amazonas é possível identificar-se, pelo menos, três correntes interpretativas:

- a) as áreas de livre comércio, por terem a mesma natureza jurídica da Zona Franca de Manaus (áreas de exceção fiscal), estariam na abrangência de áreas incentivadas e, portanto, na saída isenta; o crédito presumido poderia ser mantido pelo contribuinte do Amazonas e tampouco seria necessário fazer o recolhimento do ICMS da isenção concedida, em favor da unidade da federação de origem da mercadoria;
- b) por se tratar de uma operação isenta, nas remessas para Áreas de Livre Comércio, seria exigido tão somente o estorno do crédito presumido em favor do Estado do Amazonas, pois afinal, se a unidade federada de origem remetesse a mercadoria diretamente para a área de livre comércio o faria com isenção, não tendo por que haver o recolhimento da

---

5. Há uma discussão doutrinária sobre a vigência do art. 4º do Decreto-Lei 288/67 que trata a matéria de isenção do ICMS com maior abrangência que o Convênio ICM 65/88. A análise dessa matéria refoge ao escopo deste artigo.

isenção originariamente concedida ao contribuinte localizado no Estado do Amazonas;

c) a condição exigida para a fruição da isenção não foi cumprida, pois a mercadoria foi remetida para outra unidade da federação, sendo irrelevante se foi uma operação tributada ou isenta. Nessa circunstância deverão ser exigidos os estornos do crédito presumido em favor do Estado do Amazonas e também o ICMS correspondente ao valor da isenção, concedida pela unidade federada de origem da mercadoria.

Para uma abordagem correta desse tema, será necessário examinar-se, ainda que superficialmente, a natureza jurídica da área de livre comércio, da Zona Franca de Manaus e a questão da não cumulatividade combinada com créditos outorgados, para afinal obter-se uma solução juridicamente válida.

### **3. Análise do problema**

A Zona Franca de Manaus é um modelo de promoção de desenvolvimento econômico, em que o Poder Público, com a finalidade de atrair investimentos privados para uma região com sérias desvantagens comparativas, criou diversas vantagens fiscais em que são combinados isenção do IPI, isenção e redução da base de cálculo do Imposto de Importação, alíquotas diferenciadas para o PIS e COFINS e dois incentivos para o ICMS, um nacional em que a renúncia fiscal é da unidade federada remetente para a Zona Franca de Manaus e outro interno, decorrente da política de incentivos fiscais do Estado do Amazonas.

Esse modelo, embora formalmente instituído pelo Decreto-Lei 288/67, o que implica dizer que não foi votado pelo Congresso Nacional e sim aprovado por decurso de prazo, foi recepcionado pela Constituição de 1988, mantendo incólumes os seus institutos conforme preceitua o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias em seus artigos 40 e 92.

A natureza jurídica das áreas de livre comércio, em relação à tributação do ICMS é semelhante ao da Zona Franca de Manaus. É uma área de isenção fiscal com a aplicação dos benefícios e das condições

impostas pelo Convênio ICM 65/88, conforme a dicção do Convênio ICMS 52/92.

O fato de o benefício do ICMS das áreas de livre comércio estar disciplinado por convênios celebrados no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária –, em que houve aprovação unânime pelos Estados e Distrito Federal, obedece ao disposto na Lei Complementar 24/75, também recepcionado pela Constituição de 1988.

Há, no entanto, uma significativa diferença entre os dois modelos: enquanto na legislação da Zona Franca de Manaus, em se tratando de contribuinte industrial, há um dispositivo expresso permitindo a manutenção dos créditos fiscais na origem, nas áreas de livre comércio, ao contrário, a legislação veda a manutenção dos créditos, conforme a disciplina do parágrafo único da cláusula primeira do Convênio 52/92, que diz “Não será permitida a manutenção dos créditos na origem”.

Esse aspecto diferencial será determinante na elucidação da questão da exigibilidade do estorno de crédito pelo Estado do Amazonas nas operações interestaduais com as áreas de livre comércio.

Então, examinando-se a primeira hipótese de interpretação, descrita na colocação do problema como corrente interpretativa “a”, que defende o não recolhimento do ICMS em favor da unidade de origem e a manutenção do crédito presumido do ICMS concedido pelo Estado do Amazonas, na ocorrência de uma operação interestadual de remessa de mercadoria da ZFM para uma ALC, verifica-se que há elementos suficientes para refutar a sua aplicabilidade.

É verdade que remetente e adquirente estão situados em área de exceção fiscal em que vigora a isenção do ICMS nas remessas de mercadorias efetuadas por outras unidades da federação. Aliás, essa isenção é reconhecida e operacionalizada pelo contribuinte remetente, que emite o documento fiscal reconhecendo a isenção do ICMS. No entanto, a questão essencial é o não cumprimento da condição. A isenção recebida pelo contribuinte adquirente original da mercadoria situado na Zona Franca de Manaus somente é válida se a mercadoria for industrializada ou consumida na Zona Franca de Manaus. Essa condição está presente tanto no Convênio ICM 65/88 quanto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67.

A realização de uma operação interestadual da mercadoria recebida de outra unidade da federação com isenção do ICMS sem que tenha ocorrido qualquer processo de industrialização, revoga a isenção exigindo a restauração da condição tributária anterior, com o recolhimento em favor da unidade federada de origem do ICMS que deixou de ser recolhido com a aplicação da isenção. É a inteligência da cláusula quinta do Convênio ICM 65/88, a seguir transcrita:

**Cláusula quinta** As mercadorias beneficiadas pela isenção prevista neste Convênio, quando saírem do município de Manaus e de outros em relação aos quais seja estendido o benefício, **perderão o direito àquela isenção**, hipótese em que o imposto devido será cobrado, com os acréscimos legais cabíveis, pelo Estado de origem, salvo se o produto tiver sido objeto de industrialização naquela zona. (Grifou-se).

Em relação ao crédito presumido concedido pelo Estado do Amazonas, este deverá ser estornado pelo contribuinte remetente, porque a sua concessão é também sob a condição de que a mercadoria adquirida com isenção seja comercializada ou industrializada na Zona Franca de Manaus. Nada impede que a unidade federada em que estiver localizada a área de livre comércio conceda ao contribuinte de seu Estado um crédito presumido equivalente à isenção. Textualmente, o parágrafo único da cláusula quinta do Convênio 65/88, que disciplina essa matéria: “O disposto nesta cláusula aplica-se também ao crédito presumido de que trata a cláusula anterior, hipótese em que o valor será pago ao Estado do Amazonas”.

Analisando a segunda possibilidade de interpretação descrita como corrente interpretativa “b” que advoga, na hipótese da operação sob comento, qual seja, remessa interestadual de mercadorias da ZFM para ALC, será exigível apenas o estorno de crédito em favor do Estado do Amazonas podendo ser mantida a isenção original, em razão da área de livre comércio ser mera extensão da Zona Franca de Manaus; traz argumentos de alguma razoabilidade, pois, de fato, ambos os modelos fiscais são áreas de isenção do ICMS.

Entretanto, essa interpretação também não é juridicamente válida, porque as áreas de livre comércio não são exatamente a Zona Franca de Manaus, apesar de os dois modelos de incentivos, sob o enfoque da tributação do ICMS, conterem mais pontos de semelhança do que diferenças.

Haverá sim, exigência do recolhimento do ICMS, correspondente à isenção anteriormente concedida, com os acréscimos legais calculados desde a data da remessa, de acordo com a legislação da unidade federada de origem, além de estorno de crédito em favor do Estado do Amazonas.

Valem também para essa interpretação os argumentos elencados que rechaçam a primeira corrente interpretativa.

#### 4. Solução do problema

Pela lógica da exclusão das hipóteses “a” e “b”, apenas a corrente de interpretação “c” é aceitável e juridicamente válida, pois prevê a exigência tanto do recolhimento do ICMS equivalente à renúncia fiscal decorrente da isenção concedida pela unidade federada de origem como o estorno do crédito presumido concedido pelo Estado do Amazonas.

O estorno do crédito presumido em favor do Estado do Amazonas se justifica por vários dispositivos legais. No âmbito operacional dos convênios temos: a) o parágrafo único da cláusula quinta do Convênio ICM 65/88, que determina o estorno do crédito e o parágrafo único da cláusula primeira do Convênio ICMS 52/92, que veda expressamente a manutenção do crédito na origem, em se tratando de operações destinadas às áreas de livre comércio.

Justifica-se também o estorno de crédito presumido, concedido pelo Estado do Amazonas, pela exegese do art. 155, § 2º, inciso II, “b” da Constituição de 1988, que explicita a anulação de crédito, salvo disposição legislativa em contrário, nas operações isentas.

É verdade que não se pode reduzir de tal maneira o princípio da não cumulatividade do ICMS, que se pretenda, pela aplicabilidade literal do texto constitucional, recuar ou avançar no tempo para excluir de todas as etapas econômicas passadas e futuras as parcelas anteriores ou posteriores objeto de crédito fiscal. O correto é aplicar-se o princípio da razoabilidade, aproveitando-se a lição de Kiyoshi Harada<sup>6</sup>, quando diz:

---

6. HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 199.

A legislação ordinária, ao implementar esse dispositivo constitucional, não poderá ferir o princípio basilar e maior do ICMS que é a não-cumulatividade. Havendo isenção ou não incidência legalmente qualificada, de permeio, na quarta etapa de circulação da mercadoria, por exemplo, poderá a lei exigir estornos dos créditos da terceira, bem como proibir o crédito na etapa imediatamente posterior, ou seja, na quinta etapa. Não poderá abranger todas as etapas anteriores à isenção, nem todas as etapas subsequentes à isenção ou não incidência, sob pena de se produzirem cumulatividade por comportas e barragens, aumentando a arrecadação do imposto, pelo emprego do instituto da isenção, invertendo e pervertendo o efeito que lhe é próprio.

No exemplo específico da solução que é dada ao problema levantado, o estorno de crédito que é exigido é o da operação imediatamente anterior.

Entende-se que se a operação subsequente realizada pelo contribuinte do Estado do Amazonas, após receber uma mercadoria isenta por força do Convênio ICM 65/88, se tratasse de uma operação tributada e este contribuinte realizasse a devolução do ICMS decorrente da isenção em favor do Estado de origem, poder-se-ia admitir o não estorno do crédito presumido, porque, nessa hipótese, o crédito presumido teria se transformado em crédito real pelo recolhimento do imposto.

Define-se, portanto que, em se tratando de uma saída isenta, não há como manter-se o crédito presumido, mesmo na hipótese de o contribuinte recolher o imposto objeto da isenção em favor da unidade federada de origem.

## Referências

AMAZONAS (Estado). Decreto 20.686/99 de 28.12.1999. Disponível em: > [http://www.sefaz.am.gov.br/Areas/OpcaoSistemas/SILT/Normas/Legislação%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201999/Arquivo/DE\\_20686\\_99.htm](http://www.sefaz.am.gov.br/Areas/OpcaoSistemas/SILT/Normas/Legislação%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%201999/Arquivo/DE_20686_99.htm)> (acesso em 26.10.2010).

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 1063 p.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 399 p.

BRASIL. CONFAZ. Convênio ICM 65/88 de 09.12.1988. Disponível em: < [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1988/CV065\\_88.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1988/CV065_88.htm)> (acesso em 24.10.2010).

\_\_\_\_\_. CONFAZ. Convênio ICMS 52/92 de 29.06.1992. Disponível em: < [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1992/CV052\\_92.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1992/CV052_92.htm)> (acesso em 24.10.2010).

\_\_\_\_\_. Congresso Nacional. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 de outubro de 1988 Disponível em : < [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm) > (acesso em 25.10.2010).

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n. 1 de 17 de outubro de 1969. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm) (acesso em 25.10.2010).

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 1996. 330 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2001. 897 p.

# COMENTÁRIOS À NOVA LEI DO MANDADO DE SEGURANÇA – LEI N. 12.016, DE 07 DE AGOSTO DE 2009

Fernando Lucena Pereira dos Santos Júnior

Lorena Neves Macedo

## 1. Considerações iniciais

A Lei n. 12.016, de 7 de agosto de 2009, mais conhecida como “nova lei do mandado de segurança”, trouxe disposições antes inexistentes no ordenamento jurídico brasileiro, as quais, notoriamente, resultam de reflexos das discussões jurisprudenciais e doutrinárias desenvolvidas sobre o instituto, bem assim de disciplinamento necessário diante da nova ordem constitucional, referindo-nos muito especialmente à disciplina do mandado de segurança coletivo.

É importante registrar, de pronto, que a norma em questão foi responsável pela revogação na íntegra das principais normas que disciplinavam o mandado de segurança, as quais o faziam em sede de legislação esparsa, a saber: Leis n. 1.533, de 31 de dezembro de 1951; 4.166, de 4 de dezembro de 1962; 4.348, de 26 de junho de 1964; 5.021, de 9 de junho de 1966. Isso como resultado de disposição expressa ubicada em seu último artigo (art. 29)<sup>1</sup>.

Diante disso, pode-se inferir, logo de início, que os dispositivos das leis anteriores que tratavam sobre assuntos não contemplados pela Lei n. 12.016/2009 não mais podem ser trazidos à tona como regramento subsidiário.

---

1. Foram revogados, ainda, os seguintes dispositivos, presentes em normas não destinadas exclusivamente à disciplina do mandado de segurança: art. 3º da Lei n. 6.014/1973; art. 1º da Lei n. 6.071/1974, o art. 12 da Lei n. 6.978/1982, e o art. 2º da Lei n. 9.259/1996.

Observe-se, ainda, que a nova lei não trouxe, ao contrário da outra, nenhum dispositivo – tal como era o antigo artigo 20, da Lei n. 1.533/51 – prevendo a não incidência dos artigos do Código de Processo Civil vigente, porquanto se compreende que as normas deste diploma normativo se aplicam subsidiariamente à disciplina do mecanismo constitucional-processual em tela. Como bem ensina Talamini (2009, p. 50), “bem ao contrário, são reiteradas as remissões ao Código (v.g., Lei 12.016/2009, art. 6º, parágrafo 5º, art. 7º, parágrafos 1º e 5º, art. 24...)”.

O presente trabalho objetiva discorrer, de maneira sintética, contudo crítica, acerca do regramento promulgado recentemente para o mandado de segurança, a garantia constitucional-processual peculiar ao ordenamento jurídico brasileiro, pela sua nova lei, analisando-se sistematicamente os seus dispositivos e considerando, frente a cada um, quais inovaram e quais não encerraram mudanças, levando-se em conta se incorreram em uma inovação ou repetição benéfica ou prejudicial ao sistema.

## 2. As alterações por artigo

Consoante proposto no início, a seguir se destacam, relativamente a cada artigo da Lei n. 12.016/2009 em ordem crescente de numeração, as considerações válidas.

No art. 1º, foi somado ao *habeas corpus* o *habeas data*, conforme já dispunha o art. 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal, além de dirimir possíveis dúvidas quanto à legitimidade da pessoa jurídica para impetrar a ação, prevendo isto expressamente em seu texto.

No parágrafo primeiro, foi clareado sobre o possível sujeito passivo para o Mandado de Segurança, consolidando entendimento trazido pelo STF, na Súmula 510:

Praticado o ato por autoridade, no exercício de competência delegada, contra ela cabe o mandado de segurança ou a medida judicial.

O § 2º não encontra correspondente no antigo diploma, e traz delimitação quanto aos atos praticados pela Administração Indireta

passíveis de ataque pelo instituto em tela. Quais sejam: somente atos administrativos de caráter público.<sup>2</sup>

Em relação a este dispositivo, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB – veio a contestá-lo por ADIn (4.296/DF, rel. Min. Marco Aurélio), alegando que vem a cercear a possibilidade de apreciação pelo Poder Judiciário dos atos de gestão comercial, tendo a lei interferido diretamente na harmonia e independência entre os Poderes.

O § 3º do artigo em tela prevê, em reprodução de texto já existente, que “Quando o direito ameaçado ou violado couber a várias pessoas, qualquer delas poderá requerer o mandado de segurança”, em consagração à regra que afasta o litisconsórcio ativo necessário em prol do acesso à Justiça, como ponto benéfico da lei.

O art. 2º amplia de autarquias federais para quaisquer entidades controladas pela União como sujeito passivo do *mandamus*.

O art. 3º trouxe objetividade à antiga previsão quando estipulou prazo de 30 dias (e não apenas “razoável”, como critério definidor de antes) após a notificação de terceiro, para que tome a iniciativa quando não o houver feito o titular. Deve ser, para tanto, observado o prazo decadencial de 120 dias previsto no art. 23º – parágrafo único – sem correspondente.

Esse mesmo dispositivo continuou a consagrar a substituição processual por terceiro titular de “direito decorrente”.

O artigo 4º e parágrafos (dois novos) também receberam alterações pelo legislador. Primeiro pela ampliação dos requisitos, para impetração, para além do corpo de sua lei regulamentadora; segundo por acrescentar mais meios de comunicação para com a autoridade, como nos casos de urgência (§ 1º), por quaisquer meios desde que garantida a devida autenticidade. Após o envio, o texto original da petição deverá ser apresentado nos 5 dias úteis seguintes (§ 2º); e terceiro e último, ao aplicar a Lei Federal 11.419/2006, sobre os documentos eletrônicos.

O art. 5º foi acrescido e suprimido de incisos, conforme se verá.

---

2. Assim já vinha entendendo o STJ. “Súmula 333. Cabe mandado de segurança contra ato praticado em licitação promovida por sociedade de economia mista ou empresa pública. A licitação, por extrapolar o âmbito privado, é ato passível de mandado de segurança”.

O inciso primeiro seguiu sem alteração; quanto ao segundo, foi acrescido do entendimento sumulado do STF:

Súmula n. 267. Não cabe mandado de segurança contra ato judicial passível de recurso ou correição.

O segundo inciso foi estabelecido a *contrario sensu* da Súmula 429 do Supremo Tribunal Federal:

a existência de recurso administrativo com efeito suspensivo não impede o uso do mandado de segurança contra omissão da autoridade.

Tal dispositivo veio a exigir o exaurimento das vias administrativas para se impetrar o mandado. Numa iniciativa notavelmente inconstitucional, pecou o legislador com tal novidade, que é objeto, vale salientar, da ADIn proposta pela OAB alhures mencionada.

O terceiro inciso foi suprimido e criado um novo, dessa vez amparado por súmula do Supremo Tribunal Federal, a qual tem o seguinte conteúdo:

Súmula n. 268. Não cabe mandado de segurança contra decisão judicial com trânsito em julgado.

Houve, na aprovação deste diploma, veto ao seu parágrafo único, que disporia da seguinte redação:

Parágrafo único. O mandado de segurança poderá ser impetrado, independentemente de recurso hierárquico, contra omissões da autoridade, no prazo de 120 (cento e vinte) dias, após sua notificação judicial ou extrajudicial”. Como razão do veto, tem-se: “A exigência de notificação prévia como condição para a propositura do Mandado de Segurança pode gerar questionamentos quanto ao início da contagem do prazo de 120 dias em vista da ausência de período razoável para a prática do ato pela autoridade e, em especial, pela possibilidade da autoridade notificada não ser competente para suprir a omissão.

Ora, se a cabeça do parágrafo não trazia qualquer motivo para ser vetada, deveria, portanto, ser mantida, a primeiro, porque benéfica ao cidadão, a segundo porque expurgaria qualquer dúvida sobre o cabi-

mento do *mandamus* nessa situação, e a terceiro, porque amenizaria os efeitos do inciso segundo deste mesmo artigo.

O art. 6º foi sobremaneira alterado. Seu parágrafo único foi convertido em mais cinco parágrafos (o quarto destes foi vetado). No *caput*, foi acrescida expressão integrativa à sistemática processual, exigindo a observância de todos os requisitos legais para a petição inicial do Mandado, em vez de somente os artigos 158 e 159 do CPC.<sup>3</sup>

Ademais, exigiu-se crescer à peça inaugural a determinação da pessoa jurídica integrada, vinculada ou da qual exerce atribuições, pela autoridade coatora. Além de tal mudança, foi admitida ainda a exibição de documento necessário à prova do alegado que esteja em posse de terceiro.

No novo parágrafo (terceiro), conceitua-se autoridade coatora como a que praticou o ato ou aquela de quem emanou a ordem, merecendo – no primeiro ponto – rápida crítica, haja vista que, se embora praticando o ato, não seja a autoridade capaz de desfazê-lo, jaz de incompetente no polo passivo do mandado, esmaecendo a definição trazida.

Já no quinto parágrafo, determina-se a possibilidade de denegação de segurança também nos casos de extinção do processo sem análise do mérito (art. 267 do CPC).

O parágrafo sexto, quando afirma que poderá ser renovado o mandado de segurança dentro do prazo decadencial se decisão anterior de denegação não lhe houver apreciado o mérito, aclara a confusa redação anterior dos artigos 15 e 16 da Lei n. 1.533/51, os quais permitiam a curiosa e prejudicial interpretação literal de que a sentença em mandado de segurança, ainda que apreciasse o mérito, não faria coisa julgada, já que ficava resguardada a “ação própria” (art. 15).

---

3. O veto do § 4º veio a bem do cidadão, uma vez que impediu a vigência de disposição que estabelecia, a pretexto de viabilizar a possibilidade de emenda para correção da destinação da autoridade, que a correção da indicação da autoridade coatora somente poderia ser feita antes de escoado o prazo decadencial de cento e vinte dias.

Razão do veto: “A redação conferida ao dispositivo durante o trâmite legislativo permite a interpretação de que devem ser efetuadas no correr do prazo decadencial de 120 dias eventuais emendas à petição inicial com vistas a corrigir a autoridade impetrada. Tal entendimento prejudica a utilização do remédio constitucional, em especial, ao se considerar que a autoridade responsável pelo ato ou omissão impugnados nem sempre é evidente ao cidadão comum”. – ver ainda voto do Min. Carlos Britto nesse sentido.

No art. 7º, foi reduzido o prazo de 15 para 10 dias (em consonância com a Lei 4.348) para que a autoridade coatora preste as informações que achar necessárias, em benefício da celeridade; o novo inciso segundo dispõe que se dê ciência do feito ao órgão de representação judicial da pessoa jurídica interessada para que, querendo, ingresse no feito – não havia correspondente nesse sentido. Tal dispositivo corrobora a tese há tempos construída pela doutrina e pela jurisprudência de que a parte ré não é a autoridade coatora, mas sim o ente público a quem o coator se vincula (*e.g.*, REsp 846581 / RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, j. 19/08/2008, p. 11/09/2008).

O antigo inciso segundo teve alterações e agora passou a ser o terceiro, com conteúdo restritivo à concessão de liminar, já que a nova lei prevê a possibilidade de o juiz determinar que seja prestada caução, fiança ou depósito, destinado a assegurar eventual ressarcimento à pessoa jurídica.

Contra essa possibilidade, destaca Wlodeck (2009, p. 53) a existência de doutrina e de jurisprudência expressivas que defendiam a impossibilidade dessa medida, “por ser o mandado de segurança garantia individual fundamental – art. 5º, inciso LXIX, da Constituição – preordenada a assegurar, aos que demonstram deter direito líquido e certo, o pronto, amplo e certo acesso à ordem jurídica justa”. Nesse sentido: REsp 249647/SP, 2ª Turma, rel. Min. Eliana Calmon, p. 18.02.2002; REsp 90225/DF, 1ª Turma, rel. Min. José Delgado, p. 14.10.1996.

A Associação dos Advogados de São Paulo e a OAB propuseram, durante o processo legislativo, que fosse vetado esse dispositivo, com base nos incisos LXIX e XXXV do artigo 5º da CF/88, não obtendo êxito. Na ADin 4.296, o Conselho Federal da OAB suscitou o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto às medidas restritivas a liminares em leis ordinárias:

**ADin 1.576** – Inconstitucional a lei que verse sobre a exigência de Caução para fins de concessão de liminares/proteção de direitos fundamentais.

Logo, a Lei 12.016/09 inovou mais uma vez a revés da jurisprudência e dessa vez, substancialmente, a revés da doutrina.

O antigo parágrafo único foi convertido em cinco novos com o novel diploma, o primeiro especificando o recurso cabível contra sentença que defira ou indefira liminar no mandado de segurança: agravo de instrumento; o segundo restringe ainda mais a possibilidade de concessão de liminares com três novas situações:

**a) a compensação de créditos tributários**

Veja-se o seguinte verbete, n. 212, da Súmula do STJ:

Compensação de Créditos Tributários - Medida Liminar. A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.

Entretanto, de forma paralela, também mediante súmula, o STJ admitiu o cabimento do mandado de segurança sobre a matéria de compensação de tributos:

Súmula n. 213. Mandado de Segurança - Compensação Tributária. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

**b) a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior**

Eis o seguinte verbete das Súmula do STF:

STF. Súmula 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Ora, como agir o contribuinte quando a alfândega, coagindo-o ilegal ou abusivamente a pagar determinado tributo, bloquear uma entrega de produtos perecíveis, senão impetrando um Mandado de Segurança com medida liminar?

**c) concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza**

STF. Súmula 339. Não cabe ao poder judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob fundamento de isonomia.

Assim, ampliou-se o número de limitações mesmo para o pagamento de “valores de qualquer natureza”. Essa tendência da lei, sob o argumento de proteção do interesse público e do erário, mitigou, de pleno, os préstimos do instrumento do mandado de segurança, na sua condição de garantia constitucional contra ilegalidades.

O terceiro parágrafo do art. 7º (novo) determina que deferida a liminar, seus efeitos durarão até a prolação da sentença, podendo ser revogada ou cassada, mas não determinado seu “prazo de validade” como fazia a lei anterior, em benefício do jurisdicionado.

O último dos parágrafos (novo), todavia, disciplina que deferida a liminar, o processo terá prioridade para julgamento. A despeito de aparentar uma celeridade conferida ao processamento do *mandamus*, pode acabar por agravar a situação daqueles processos que estão sendo afastados pela lei da possibilidade de concessão de liminar.

Por fim, o quinto e último parágrafo declara que as vedações relacionadas com a concessão de liminares então previstas se estendem à tutela antecipada a que se referem os arts. 273 e 461 do Código de Processo Civil.

O artigo oitavo, que contém redação semelhante ao revogado artigo 2º da Lei n. 4.348/64, renova a crença na utilidade de sua disposição – pois, paralelamente, estavam sendo utilizadas outras medidas coercitivas na tentativa de efetivar a tutela –, busca a lealdade processual, determinando que será decretada a perempção ou caducidade da medida liminar *ex officio* ou a requerimento do Ministério Público quando, concedida a medida, o impetrante criar obstáculo ao normal andamento do processo ou deixar de promover, por mais de 3 (três) dias úteis, os atos e as diligências que lhe cumprirem.

Assim, aquele litigante que, satisfeito com a medida liminar deferida, buscar travar o andamento processual para usufruir dos seus efeitos, poderá ser penalizado pela revogação de sua liminar.

O art. 9º, com regra que apresenta muita similitude com o revogado artigo 3º da Lei n. 4.348/64, prevê que as autoridades administrativas, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas da notificação da me-

dida liminar, deverão remeter ao órgão a que se acham subordinadas tal qual seu representante legal, cópia autenticada do mandado notificador, assim como elementos para defesa ou suspensão daquela.

Tal medida busca, certamente, assegurar a apreciação por parte do órgão hierarquicamente superior da medida liminar deferida contra seu subordinado. Evitam-se, assim, demoras pela intervenção daquela no feito, tal qual lhe garante amplo exercício do seu direito de defesa.

O artigo 10 acrescenta o princípio da motivação das decisões judiciais àquela que indeferir de plano o mandado de segurança quando: lhe faltar algum dos requisitos legais (abrangendo leis outras que disciplinem a matéria); decorrido o prazo legal para a impetração ou mesmo se a medida não for o meio adequado.

O seu parágrafo primeiro estabelece, em acordo com a lei antiga e com a sistemática recursal do Código de Processo Civil (Buzaid), qual o recurso cabível contra esta decisão: apelação. Ademais, retira sombras de possíveis dúvidas ao esclarecer que, quando a competência para o julgamento do mandado de segurança couber originariamente a um dos tribunais, do ato do relator caberá agravo regimental.

O parágrafo segundo deste décimo artigo não possui similar e acrescenta não ser admissível o ingresso de litisconsorte após o despacho da petição inicial. Busca-se a celeridade processual, tal qual evitar a interferência de litigantes oportunistas no feito, que aguardem a concessão da liminar em processos de outros para escolherem em qual juízo ingressar, o que, para alguns doutrinadores, fere o princípio do juízo natural.

Em consonância com a sistemática trazida pelas próprias inovações, o artigo undécimo determina a juntada dos comprovantes notificatórios enviados à autoridade coatora e seu representante judicial, além da comprovação da remessa nos casos de urgência trazidos à baila no artigo quarto. Este artigo corresponde ao nono da lei revogada, somado às discrepâncias ora assinaladas.

O artigo 12, em similitude ao antigo 10, foi alterado no prazo para a oitiva do Ministério Público, passando de 5 (cinco), para 10 (dez) dias, embora, como de sabença, seja este impróprio. No seu parágrafo primeiro, dilatou-se por conseguinte o prazo para a deci-

são do juiz – 30 (trinta) dias – com ou sem o parecer do Ministério Público.

O décimo terceiro – correspondente ao antigo undécimo – melhorou a redação do artigo e acrescentou a necessidade de notificação da decisão que defere a segurança à pessoa jurídica interessada – além, obviamente, da autoridade coatora –, consagrando, em conjunto com o inciso II do artigo 7º, a entidade pública de cujo quadro faz parte a autoridade coatora como parte demandada no processo.

O antigo parágrafo único, pela caducidade em relação às novas tecnologias e burocracia exacerbada, foi revogado. O novo, em obediência à sistemática trazida para os casos de urgência (art. 4º), previu que pode o magistrado se utilizar para tal notificação de telegrama, radiograma, fax ou outro meio eletrônico de autenticidade comprovada.

O artigo 14, em seu *caput*, dispôs sobre o cabimento de apelação diante de sentença prolatada, repetindo o regramento anterior e seguindo o modelo do sistema recursal estabelecido pelo Código de Processo Civil de 1973. Ocorre, todavia, que não foi regulamentada a interposição do recurso – nem mesmo com relação ao respectivo prazo. Diante disso, entendemos pela aplicabilidade do regramento da lei geral adjetiva civil, assim como para todo o sistema recursal do rito especial do *mandamus*, o que nos leva, inclusive, a enxergar como equívoco a proibição de embargos infringentes pelo artigo 25, problemática mencionada à frente.

Faça-se um breve interregno para aclarar a aplicabilidade da legislação processual geral no rito especial do *mandamus*. Levando-se em consideração o sistema recursal, em virtude do momento oportuno para tanto, tenha-se em conta a ausência de regramento para a apelação, os recursos especial, ordinário e extraordinário já comentados, bem assim do agravo de instrumento. Pela regra básica de hermenêutica, se o sistema possui um regramento geral, aplica-se o quando do silêncio do rito especial, presumindo-se uma atitude extremamente reflexiva por parte do legislador.

Eduardo Talamini (2009, p. 50) explica com destreza o equívoco que levava os juristas a acreditarem no afastamento do CPC em termos de mandado de segurança:

Invocava-se o artigo 20 da Lei 1.533/1951, para daí se extrair a inaplicabilidade das regras do CPC ao mandado de segurança. A tese não procedia. O art. 20 da antiga Lei, ao estabelecer que “revogam-se os dispositivos inseridos no Código de Processo Civil sobre o assunto e mais disposições em contrário”, tinha de ser compreendido em seu contexto histórico. Até a edição da Lei 1.533/1951, o processo do mandado de segurança era regulado por dispositivos inseridos no Código de 1939. Foi a aplicação de tais regras específicas, e não necessariamente de outras, que se pretendeu afastar.

Tal regra da legislação vetusta era anacrônica, por despicienda, já que a lei especial afasta a aplicação de dispositivos da lei geral que com aquela entrem em dissonância.

Considere-se, inclusive, que, por diversas vezes, a nova lei traz referência à aplicabilidade do diploma processual civil para o rito do *mandamus*, para que se conclua sobre a clara aplicabilidade do Código de Processo Civil.

O § 1º do art. 14, em inovação legislativa, dispõe caber remessa necessária – ou seja, ser “obrigatório” o duplo grau de jurisdição, não estando na legislação anterior a expressão da obrigatoriedade, o que suscitava dúvidas – em relação apenas à sentença que conceder a segurança. Não restou clara, todavia, a obediência ao princípio geral estabelecido no CPC, de que somente se submete à revisão a sentença desfavorável à Fazenda Pública *que exceda o valor de sessenta salários mínimos* (segundo a orientação do artigo 475 do CPC). Mais uma vez, posicionamo-nos pela aplicabilidade do artigo 475 do CPC, pelo já exposto, bem assim em virtude de ser igualmente possível de se afastar o princípio da lesão ao interesse público para o caso de mandado de segurança.

Em análise preliminar, o dispositivo pode parecer compatível com a política de proteção ao interesse público, estabelecida no artigo 475 do CPC. Todavia, deve-se considerar que se trata de mandado de segurança, instrumento, conforme já dito, que representa não apenas um instrumento processual, como incorpora uma garantia constitucional fundamental utilizada pelo cidadão para defesa contra as arbitrariedades do Estado. É incompatível com a lógica do instituto, já que confere à sentença que possa prejudicar a Fazenda Pública maior importância do que à sentença que eventualmente prejudique, pela

denegação, a tutela de direito *de envergadura constitucional* – a ponto de se submeter ao reexame obrigatório apenas o primeiro caso.<sup>4</sup>

Destaque-se que, mais uma vez, o legislador, em sua redação, restringiu o “recurso voluntário” às *sentenças*, ficando de fora os acórdãos.

Outra novidade sobre a qual é oportuna a consideração é a possibilidade de a autoridade coatora recorrer, regra inserta no § 2º do art. 14.

Muitas e duradouras foram as discussões doutrinárias acerca da legitimidade recursal atribuível ou não à autoridade coatora. O Superior Tribunal de Justiça vinha esposando a tese de que não era admissível que a autoridade coatora recorresse:

Mandado de segurança. Recurso especial interposto por prefeito municipal. Impossibilidade. Legitimidade recursal de pessoa jurídica de direito público. Precedentes. Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 1068039/SC, rel. Min. Nilson Naves, j. 20.11.2008, p. 09.02.2009)

Em outro entendimento da mesma Corte superior, defendeu-se que ela o poderia fazer apenas como terceira interessada, defendendo interesses outros que não o público:

PROCESSO CIVIL – EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – MANDADO DE SEGURANÇA LIMINAR: ATAQUE VIA AGRAVO DE INSTRUMENTO – LEGITIMIDADE PARA RECORRER.

1. Tem legitimidade para recorrer, no mandado de segurança, em princípio, o órgão público, e não o impetrado, que age como substituto processual da pessoa jurídica na primeira fase do *writ*.

2. Ao impetrado faculta-se, não obstante, a possibilidade de recorrer como assistente litisconsorcial ou como terceiro, apenas a fim de prevenir sua responsabilidade pessoal por eventual dano decorrente do ato coator, mas não para a defesa deste ato em grau recursal, a qual incumbe à pessoa jurídica de direito público, por seus procuradores legalmente constituídos.

---

4. Ressalte-se que o “interesse público”, muitas vezes, não se trata daquele primário, relativo aos interesses de toda a população, mas sim ao secundário, relativo aos anseios do próprio Estado enquanto pessoa jurídica – os quais, muitas vezes, conflitam com aqueles de jaez primário (MELLO, 2008) e podem, erroneamente, ser utilizados como justificativa para as prerrogativas da Fazenda Pública.

3. Embargos de divergência conhecido, mas improvido.  
(REsp 180613/SE. Embargos de divergência. Rel. Min. Eliana Calmon,  
Corte Especial, 17.11.2004, p. 17.12.2004)

A tese que prevaleceu nessa nova sistemática imposta pela legislação foi a de que a autoridade coatora é, sim, legítima para recorrer, afastando-se, como conclusão, a tese de que ela apenas representaria uma mera prestadora de informações ao julgador do mandado de segurança. Em primeiro grau, *presenta a pessoa jurídica de direito público*, na tese de Pontes de Miranda (*apud* MARINONI e ARENHART, 2009), sendo em segundo grau, com a nova lei, *assistente litisconsorcial, terceira interessada* no processo na visão do acórdão exposto, proveniente do STJ, pois interessada em livrar a responsabilidade pessoal daquele que ocupa o cargo no qual exerceu a suposta conduta ilegal ou abusiva.<sup>5</sup>

É possível questionar, ainda, se tal dispositivo se referiu à possibilidade de recorrer, em geral, ou se apenas à possibilidade de apelar, já que o dispositivo está localizado no artigo referente à apelação (MACHADO, 2009). Deve-se ter em conta a intenção de economia processual que motiva a extensão da participação da autoridade coatora no processo, porquanto deve ser o dispositivo interpretado da maneira mais ampla possível.

O § 3º do mesmo artigo, por sua vez, consagra mais uma disposição que vai de encontro à ideologia da tutela fundamental promovida pelo mandado de segurança. Isso porque veda a execução provisória à sentença que verse sobre matérias acerca das quais é proibida a concessão de liminar. Afora a discussão sobre a arbitrariedade da vedação da concessão de liminar nessas matérias, que não é assunto deste dispositivo, é possível invocar o questionamento acerca da arbitrariedade repisada por esse parágrafo, que impede a execução de

---

5. Eduardo Talamini (2009) aponta quatro teses principais que tentam definir que é o legitimado passivo para o mandado de segurança, com os seguintes títulos: tese de que a própria autoridade coatora seria o legitimado passivo; tese de que há litisconsórcio passivo entre a autoridade coatora e a pessoa jurídica de que ela é agente; tese que atribui à autoridade coatora mero papel de prestador de informações; tese que atribui a legitimidade passiva à pessoa jurídica e reconhece na autoridade a função de representante da pessoa jurídica. Há ainda a tese exposta no âmbito do STJ acerca de um possível assistente litisconsorcial, sendo certo que levará um certo tempo até que a doutrina e a jurisprudência apaziguem essa questão.

um pronunciamento dotado de certeza jurídica consubstanciado na sentença, a qual não mais se trata de cognição mitigada característica de uma liminar.

O § 4º do art. 14, como último do dispositivo, estende aos servidores pertencentes à administração autárquica estadual e municipal a restrição que faz. Impede o dispositivo que se pleiteiem vencimentos e vantagens referentes a período anterior ao ajuizamento do *mandamus*, o que já era explicado pelo Excelso Pretório pelo motivo de que o “mandado de segurança não é substitutivo da ação de cobrança” (Súmula 269 do STF). Consequência disso é que a “concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria” (Súmula 271 – STF). Razoável previsão, se se considerar a cognição sumária deste rito e o caráter de urgência, consubstanciado na busca da tutela específica pelo provimento jurisdicional mandamental.

O artigo 15 desta lei merece bastante atenção. Esse conjunto de dispositivos estampa a perda da oportunidade de melhora da legislação em prol do cidadão, daquele que se vale do mandado de segurança para se proteger dos arbítrios do Estado. Houve reprodução, neste dispositivo, dos termos do antigo artigo 4º da Lei n. 4.348/64, porquanto o execrável instituto da “suspensão da segurança” se renovou.

Continua, assim, possível para o Presidente do Tribunal – a quem couber conhecimento de eventual recurso especial ou extraordinário no bojo do mandado de segurança –, que, sob a justificativa de “evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas”, critério demasiadamente amplo e prejudicialmente sujeito à subjetividade do julgador, suspenda os efeitos da concessão da segurança em liminar ou em sentença (*caput* do novel artigo 15), abrindo-se caminho para que o Estado perpetue os abusos cometidos contra aqueles que se acham, em tese, protegidos pelo remédio heroico.<sup>6</sup>

---

6. Além da ampla margem de subjetividade permitida ao julgador da matéria, acham-se, de pronto, dois mais aspectos negativos, que são a concentração do poder decisório nas mãos de uma só autoridade judiciária, o Presidente da Corte, bem como a ausência completa de contraditório, incompreensível no bojo de um Estado Democrático de Direito.

Amplia-se, ainda, a legitimidade para o requerimento da suspensão ao Ministério Público, evidenciando a intenção do legislador de promover a permanência deste dispositivo no ordenamento jurídico pátrio (*caput* do art. 15).

Como revigoração deste instituto teratológico para os cortes de um Estado Democrático de Direito, continuou prevista a possibilidade de se requerer uma nova suspensão, dessa vez diretamente aos Presidentes do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal, quando da denegação da primeira (artigo 15, § 1º); quando do provimento, pelo órgão colegiado, de agravo de instrumento interposto pelo impetrante contra a primeira decisão concessora da suspensão (proferida pelo Presidente do Tribunal *a quo*), ou, ainda, quando da denegação de agravo de instrumento interposto contra o despacho que defere a liminar (§ 2º do artigo 15).

É bastante válida, sobre isso, a observação de Hugo de Brito Machado (2009, p. 46) que se registra a seguir:

A suspensão da liminar e da sentença que concede o mandado de segurança fica, agora, a depender de apenas duas autoridades judiciárias, a saber, o Presidente do Supremo Tribunal Federal e o Presidente do Superior Tribunal de Justiça. Isto significa dizer que os provimentos judiciais de urgência, contra o Poder Público, somente subsistem se contarem com o apoio dessas duas autoridades.

O § 3º do artigo 15 continuou, também, registre-se, a estabelecer que a interposição de agravo de instrumento em face de decisão concessora da liminar nas ações movidas contra o Poder Público e seus agentes “não prejudica nem condiciona o julgamento do pedido de suspensão”, o que concede mais uma chance ao Poder Público, fracassado em sede de liminar em outro processo, de obter decisão vantajosa para si.

O § 4º do artigo 15 em questão prevê, por sua vez, dando continuidade ao acréscimo que trouxe para a Lei n. 8.437/92 a Medida Provisória n. 2.180-35, em 2001, que “o presidente do tribunal poderá conferir ao pedido [*de suspensão*] efeito suspensivo liminar se constatar, em juízo prévio, a plausibilidade do direito invocado e a urgência na concessão da medida”. Ou seja, em fortalecimento ao instituto da

suspensão de segurança, admite-se até mesmo cognição de natureza sumária na análise de tal pedido de suspensão.

Perpetuando o enfraquecimento da lógica do instituto do mandado de segurança, o § 5º vem endossar a força política do instituto da suspensão da segurança quando permite ao presidente do tribunal, em liminares cujo objeto seja idêntico, suspendê-las “em uma única decisão, podendo o presidente do tribunal estender os efeitos da suspensão a liminares supervenientes, mediante simples aditamento do pedido original”. Tal decisão já era prevista na Medida Provisória n. 2.180-35/2001. Endossa uma equiparação de processos e o julgamento do incidente de maneira similar a um “julgamento de causas repetitivas”.

Como piora adicional, foi reduzido o tempo para interposição de agravo que questione o despacho concessor da segurança. Enquanto antes era de 10 (dez) dias, de acordo com a Lei n. 1.533/51, agora é de cinco dias o prazo máximo para manifestação da irresignação com o teor da suspensão. Continua a ausência de efeito suspensivo a tal recurso (*caput* do artigo 15).

O artigo 16, *caput*, segunda parte, inovou quando permitiu a defesa oral na sessão do julgamento. Cabe agora o questionamento de se tal “defesa oral” deveria ser interpretada, a bem do impetrante, de maneira ampla, permitindo o pronunciamento de ambas as partes do processo, ou se de maneira restritiva, de modo a permitir apenas ao Estado apresentar sua *defesa*, na condição de réu do processo, em suposta observância ao interesse público primário – que, muitas vezes, pode encerrar um conteúdo de interesse secundário.

Em correspondência à previsão do § 1º do artigo 7º da lei em discussão, o parágrafo único do artigo 16 trouxe regramento sobre a tramitação do mandado de segurança no âmbito dos tribunais que detenham competência originária de processamento e julgamento. Permitiu que ambas as partes se valham de agravo interno em caso de concessão ou denegação da liminar, em sintonia com a tramitação de feitos de outra natureza de competência originária dos tribunais.

O artigo 17, trazendo disposição nova, consagra a necessidade de celeridade na prestação jurisdicional que envolva o mandado de segurança, ao prever que “Nas decisões proferidas em mandado de segurança e

nos respectivos recursos, quando não publicado, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data do julgamento, o acórdão será substituído pelas respectivas notas taquigráficas, independentemente de revisão”. Saliente-se que as notas taquigráficas registram todos os incidentes solvidos, as questões de ordem suscitadas pelos juízes ou patronos, bem assim os votos na íntegra dos magistrados – quando atuantes em colegiados –, enfim, as ocorrências durante o ato que finaliza o processo em determinada instância, servindo até como fundamentação para recurso contra decisão ou acórdão cujos fundamentos não se encontrem em consonância com o registrado nas notas taquigráficas.

O artigo 18, com redação também inédita no âmbito do mandado de segurança, exerceu a função de regulamentar a previsão constitucional de cabimento de recursos ordinário e extraordinário diante das decisões em mandados de segurança proferidas em única instância (arts. 102, III, e 105, III, da CF/88). Ademais, dispôs sobre o cabimento de recurso ordinário, este apenas nos casos de denegação da ordem pleiteada, previsão também existente na Lei Maior de 1988 (arts. 102, II, e 105, II, da CF/88).

O artigo 19 da Lei n. 12.016/2009 foi responsável pelo esclarecimento de dispositivo correspondente na legislação anterior, em conformidade com a doutrina majoritária que se formou em prol de sua interpretação: restringiu expressamente a possibilidade de renovação de discussão da matéria que antes estava em sede de mandado de segurança. Tal restrição se deu em relação às causas que já tiveram seu mérito analisado no *mandamus*, em respeito à coisa julgada.

Em consequência, novo pleito, dessa vez não por tutela específica, mas por efeitos patrimoniais, formulado em razão da mesma causa de pedir, somente poderá se dar quando a sentença tiver sido favorável ao impetrante e couber ressarcimento ou, ainda, quando o mérito não tiver sido apreciado em sede do *mandamus*.

O artigo 20, *caput*, reitera a prioridade já existente do julgamento de mandados de segurança em relação a outros feitos, à exceção do *habeas corpus*. O § 1º do dispositivo em tela também reproduz texto anterior, que intenciona conferir celeridade ao processamento do remédio constitucional.

O § 2º, por sua vez, observando o contexto do uso massificado do mandado de segurança no atual contexto processual brasileiro<sup>7</sup>, bem como do grande volume de trabalho das secretarias judiciárias dos últimos tempos, aumenta o prazo máximo para conclusão ao julgador competente dos autos de mandados de segurança, lapso estendido de vinte e quatro horas para cinco dias.

O artigo 21 consiste em pedra angular no bojo da legislação processual brasileira. Isso porque, mais de vinte anos após a promulgação da Constituição Federal de 1988, proporcionou a regulamentação do processamento e julgamento de um instrumento de tamanha monta para o contexto social hodierno, que consiste no mandado de segurança coletivo – artigo 5º, LXX, da Constituição Federal.<sup>8</sup>

Afirma Daniel Zanetti (2009, p. 20) que “as peculiaridades do mandado de segurança coletivo se restringem à legitimidade ativa e à especificidade de seu objeto, relacionado à tutela de direitos coletivos e individuais homogêneos”.

No tocante, pois, ao rol de legitimados, de acordo com a cabeça do artigo em questão, esses são os partidos políticos, as organizações sindicais, as entidades de classe ou associações legalmente constituídas há pelo menos um ano.

Os partidos políticos tiveram sua legitimidade limitada, na lei, à “defesa de seus interesses legítimos relativos a seus integrantes ou à finalidade partidária”. Na mesma esteira, limitaram-se as matérias a ser abordadas pelas associações e entidades de classe ao se estabelecer que devem ser “pertinentes às suas finalidades”. Vale observar que nenhuma dessas restrições está no texto constitucional.

De conformidade com a Súmula 629 do STF, previu-se no *caput* do artigo em tela a dispensa de autorização especial para as associações ou entidades de classe. Isso porque, bem analisada a natureza do direito em questão, trata-se aqui de substituição processual, não de

---

7. Uso esse, muitas vezes, estimulado pelas próprias autoridades ditas coatoras que, como observa Hugo de Brito Machado (2009, p. 48), em vez de proceder garantindo na própria esfera administrativa o direito do cidadão, preferem dizer que “entre na Justiça, porque aqui eu nada posso fazer”.

8. Antes, o mandado de segurança coletivo era já normalmente processado e julgado, utilizando-se, porém, de adaptações à Lei n. 1.533/51, ao CDC (Lei n. 8.078/90) e à Lei da Ação Civil Pública (n. 7.347/85).

representação, bastando àquela, pois, ser prevista expressamente em lei para que seja exercitada.

Ainda no tocante ao *caput* do art. 21, em consonância com a Súmula 630 do STF, prevê-se a possibilidade de a entidade de classe defender um interesse que não seja propriamente indivisível – de toda a categoria –, mas de apenas parte dela. Cria legitimação extraordinária para a proteção de interesses coletivos *lato sensu*.<sup>9</sup>

No que atine ao objeto, os incisos I e II do parágrafo único do artigo 21 apenas mencionaram e definiram direitos “coletivos” e “individuais homogêneos” como sendo objeto do *mandamus*, pondo fim à controvérsia doutrinária sobre o eventual cabimento de mandado de segurança para tutela de direitos *difusos*. Isso foi de encontro ao que considerável parte da doutrina cria, mesmo em se reconhecendo as limitações da processualística mandamental, a qual não se adéqua perfeitamente às peculiaridades dos direitos difusos – isso porque, indivisíveis e fluidos, restam de difícil demonstração em um rito que exige pré-constituição de prova documental. A despeito disso, já se sustentava no Excelso Pretório essa impossibilidade, quando o verbete 101 da Súmula afirma que “o mandado de segurança não substitui a ação popular”, porque a ação popular seria o autêntico instrumento de tutela dos interesses difusos.

O artigo 22, ainda regrando o mandado de segurança coletivo, omite-se acerca de se a coisa julgada se fará *secundum eventum litis*, ou seja, apenas em face de determinadas situações – já que o processo coletivo é dotado de peculiaridades, especialmente no campo probatório, que impedem a extensão da coisa julgada desfavorável à coletividade como um todo. Ocorre, todavia, que não cabe, para o rito sumário do *mandamus*, em que se exige prova pré-constituída, a ontologia da sentença de improcedência por insuficiência de provas. Isso porque o que ocorre, em verdade, é a denegação do mandado de segurança por ausência de prova pré-constituída, uma das condições da ação (art. 267, III, do CPC). Inexiste, nesse caso, sequer a análise

---

9. Os enunciados das Súmulas 629 e 630 são, respectivamente: “A impetração de mandado de segurança coletivo por entidade de classe em favor dos associados independe da autorização destes” e “A entidade de classe tem legitimação para o mandado de segurança ainda quando a pretensão veiculada interesse apenas a uma parte da respectiva categoria”.

do mérito, porquanto é possível propor ação diversa com o mesmo propósito, de acordo com o permissivo do artigo 19 da nova lei.

A primeira parte do § 1º do art. 22, dessa vez em sintonia com as peculiaridades exigidas por essa espécie de tutela, dispõe que “O mandado de segurança coletivo não induz litispendência para as ações individuais”. Todavia, a segunda parte do dispositivo estabelece que “os efeitos da coisa julgada não beneficiarão o impetrante a título individual se não requerer a desistência de seu mandado de segurança no prazo de 30 (trinta) dias a contar da ciência comprovada da impetração da segurança coletiva”. Está tal previsão distante daquela ditada pelo código consumerista, uma vez que o artigo XX deste último permite à parte apenas suspender o seu processo individual e aguardar pelo resultado do processo coletivo, já que a intenção da regra é, claramente, a economia processual. Em malefício do impetrante – e consequente proteção ao Poder Público, que tem amenizados contra si os instrumentos processuais usuais – é a regra, dissidente, mais uma vez, da merecida ampla proteção pelo mandado de segurança, em decorrência de sua origem constitucional.

O § 2º do artigo em questão gerou críticas contra si. Isso porque reproduz o hostilizado artigo 2º da Lei n. 8.437/92. Prevê o dispositivo da nova lei que “a liminar só poderá ser concedida após a audiência do representante judicial da pessoa jurídica de direito público, que deverá se pronunciar no prazo de 72 (setenta e duas) horas”. É bem verdade que muitas das prerrogativas da Fazenda Pública são postas em observância à isonomia material no processo, quando se tem a harmonização e, por consequência, um conflito apenas aparente entre a proteção do interesse público e os princípios da igualdade processual e efetividade da prestação de tutela jurisdicional. Todavia, a redação do dispositivo – “só poderá” – peca gravemente ao não deixar margem de discricionariedade ao magistrado à primeira leitura, podendo se tornar ferramenta de arbitrariedades em favor daqueles que não se esforçam por interpretá-lo em conformidade com a Constituição.

O art. 23, por sua vez, perpetua o entendimento de que sofre decadência no lapso de cento e vinte dias *o direito ao uso do mandado de segurança* – jamais o direito objeto da ação. Conflita essa previsão,

mais uma vez, com a essência constitucional fundamental da garantia que se propõe o ordenamento a tutelar.<sup>10</sup>

Todavia, de encontro a essa orientação está o entendimento do Supremo Tribunal Federal que, no verbete n. 632 de sua Súmula definiu que “É constitucional lei que fixa o prazo de decadência para a impetração do mandado de segurança”, a qual aqui se combate em face de sua inconstitucionalidade – art. 5º, XXXV, da CF. De qualquer maneira, já se excluem da incidência de tal prazo, por sua própria natureza, as impetrações preventivas, as relações jurídicas de trato sucessivo ou atos omissivos continuados, pois se renovam de mês a mês. Isso de acordo com entendimento do STJ (REsp 247884/DF, 6ª T, rel. Min. Vicente Leal, 25.06.2001, p. 253), já combatido pelo STF (RMS 18387, Min. Barros Monteiro, RTJ 50/174).

Vale repisar que o projeto de lei referente à Lei n. 12.016/2009, em regramento ainda mais prejudicial ao impetrante, encerrava dispositivo que, mesmo evidenciando o direito do autor à emenda da petição inicial para corrigir a indicação da autoridade coatora, estabelecia que a emenda somente poderia ocorrer dentro do prazo decadencial de cento e vinte dias. Seria o artigo 6º, § 4º, que sabiamente foi vetado pelo Chefe do Executivo.

O art. 24 estabelece a aplicabilidade do instituto do litisconsórcio, tal como regulado no Código de Processo Civil – arts. 46 a 49 –, ao mandado de segurança. Regra equivalente já existia no artigo 19 da Lei n. 1.533/51. A nova lei não dispôs sobre a possibilidade de cabimento de assistência litisconsorcial, como vinha sendo defendido pela doutrina de, *v.g.*, Sérgio Ferraz e Hely Lopes (*apud* LOPES, 2004). Em verdade, qualquer restrição pela Lei Maior no uso do *mandamus* deveria ser reputada inconstitucional, até mesmo pela afronta ao princípio do acesso à Justiça.<sup>11</sup> Eduardo Talamini (2009), com acuidade,

---

10. Contra essa previsão, alguns doutrinadores, em minoria, suscitam a inconstitucionalidade dessa disposição – art. 5º, XXXV –, desde a sua existência no bojo da legislação anterior. Afirmam que, se a Constituição não limitou o exercício do direito protegível por mandado de segurança, não caberá à legislação infraconstitucional fazê-lo. (Sérgio Ferraz e Nelson Nery Júnior *apud* LOPES, 2004).

11. O STF segue raciocínio oposto. Nesse sentido: S 3273AgR-segundo/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 16.04.2008, p. 19.06.2008.

soluciona a questão com o artigo 54 do CPC, afirmando que a assistência litisconsorcial se submete ao regime jurídico do litisconsórcio.

Em adoção da tese que circulava na jurisprudência majoritária, a nova lei estabeleceu o não cabimento de honorários sucumbenciais em sede de mandado de segurança – artigo 25 –, assim como ocorre com o *habeas corpus*, isto tudo sob a alegação da envergadura constitucional de ambos os institutos processuais, bem assim da inaplicabilidade do artigo 20 do CPC ao rito especial, o que já ocorria com o diploma anterior.<sup>12</sup> Deve-se ter em conta, porém, que o acesso à Justiça não é mitigado pela condenação em honorários sucumbenciais, já que se tem à disposição do realmente necessitado a técnica da Lei n. 1.060/50. Ainda, o Código de Processo Civil é adotado no rito especial do mandado de segurança, no que não for contrário a este.

Além disso, ausência de condenação em honorários advocatícios pode subverter a ordem propagada pelo instituto, estimulando o uso leviano do instrumento por quem não tem certeza de seus direitos. Ainda, na visão de Hugo de Brito Machado (2009), possui o novo diploma “o inconveniente de impedir a reparação integral do direito lesado por ato ilegal ou abusivo, pois o impetrante suportará, sempre, o ônus dos honorários de seu advogado”. Atente-se para que se excluam desta previsão, ao menos, os ônus sucumbenciais atribuídos no caso de litigância de má-fé.

Ademais, o mesmo artigo 25 também prevê não cabíveis embargos infringentes no seio deste procedimento, consolidando súmulas (597 do STF; 169 do STJ) das Cortes Superiores. Está-se diante da perpetuação de um equívoco trazido pela interpretação majoritária da lei anterior, que inadmitia qualquer aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, o que não ocorre, conforme já se frisou oportunamente. “Não há justificção lógica ou jurídica para impedir a utilização dos embargos infringentes (...). A especialidade e a ausência de

---

12. STF - Súmula 294: São inadmissíveis embargos infringentes contra decisão do supremo tribunal federal em mandado de segurança; STF - Súmula 597: Não cabem embargos infringentes de acórdão que, em mandado de segurança, decidiu, por maioria de votos, a apelação; STJ - Súmula 169: São inadmissíveis embargos infringentes no processo de mandado de segurança; STF - Súmula 512: Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança; STJ - Súmula 105: Na ação de mandado de segurança não se admite condenação em honorários advocatícios.

tipicidade do recurso na lei do mandado de segurança não podem ser utilizadas como argumento sério”, lecionam MEDINA e ARAÚJO (2009, p. 235).

O artigo 26 da nova lei faz referência a um tipo penal, que é o crime de desobediência (art. 330 do Código Penal), esclarecendo-se a múltipla incidência de punições (civil, penal e administrativa) em uma única conduta, a de descumprimento de ordens emanadas do judiciário em sede de mandado de segurança, mas isso de encontro à orientação do STJ (HC 92.655/ES, Quinta Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 18.12.2007, *DJ* 25.02.2008). Isso é fruto da evolução doutrinária registrada por eminentes doutrinadores, a exemplo de Hely Lopes Meirelles (*apud* LOPES, 2004), que entendia não caber novo mandado de segurança diante do descumprimento da ordem judicial, mas sim medidas coercitivas, além de que isso consiste em crime já tipificado no Código Penal (art. 330). Deve-se, todavia, observar a impropriedade da referência ao artigo 330 do CP, em vez da criação de novo tipo penal mais abrangente – providência mais apropriada, que tornaria mista a nova lei. Isso porque o tipo referido no código criminal consiste em crime de *particular* contra a Administração, o que não posiciona como sujeito passivo os funcionários públicos no exercício de sua função, justamente, em muitos casos, os responsáveis pelo entrave do direito pleiteado no *mandamus* (art. 319, CP – TRF4 HC 3191/RS, 8ª T, rel. juiz Élcio Pinheiro, p. 29.05.20002, p. 639 e TRF3 HC 11865/SP, 2ª T, rel. juíza Arice Amaral, j. 27.05.2002, p. 282).

O legislador cuidou, ainda, no mesmo dispositivo, de não afastar a jurisdição administrativa, bem assim os crimes políticos configurados por conduta similar no tocante às autoridades de alto escalão, por serem crimes próprios, em lugar do delito de desobediência de que aqui se trata. Deveria haver o legislador previsto, ainda, a inafastabilidade da punição a título de improbidade administrativa, de conformidade com a atual sistemática de proteção ao interesse público primário atentado pelo agente público, quando cria uma quarta esfera de responsabilização – além da civil, penal e administrativa –, a qual pune a conduta ímproba (art. 37, § 4º, da CF/88), como produto da intolerância às ofensas deflagradas contra o princípio da moralidade administrativa.

A regra extraída do artigo 27 visa a proporcionar às Cortes do Judiciário, responsáveis pela escolha do procedimento que melhor se adéqua às realidades de sua jurisdição, o tempo de cento e oitenta dias para adaptação de seus regimentos internos às disposições da novel lei, a fim de conferir a necessária eficácia à nova disciplina promulgada para o mandado de segurança. Todavia, resta o questionamento acerca de que norma seria aceita durante esse lapso temporal: aquela disposta no regimento interno – acerca de, *v.g.*, um determinado prazo mais extenso que a nova previsão legal – ou a prevista na lei. Parece mais razoável a compreensão de que se deve aceitar, mesmo ainda não adaptada, a norma regimental, se beneficie o jurisdicionado, já que esse período suscitará dúvidas sobre a norma aplicável, ainda mais se considerada a disposição do artigo 28, a seguir.

Em relação ao artigo 28, tal dispositivo traz a previsão de entrada em vigor da lei na data de sua publicação. Diante disso, deve-se atentar para a prejudicialidade dessa medida, uma vez que o mandado de segurança, antes de ser um instituto processual, sobre o qual, portanto, são aplicadas as normas tão logo entrem em vigor – *tempus regit actum* –, é uma garantia de estirpe *constitucional*, a qual encerra conteúdo de direito fundamental. Deve-se atentar para o equívoco do legislador ao promover essa previsão, já que a inexistência de vacância para a lei não permitiu aos respectivos patronos uma análise mais detalhada da norma, a qual evitaria equívocos que comprometeriam o acesso à Justiça para obtenção de uma garantia nascente na própria Constituição.

### 3. Considerações finais

A nova lei do mandado de segurança (Lei n. 12.016/09) chegou com o condão principal de redimir dúvidas e ao mesmo tempo solidificar pacíficos entendimentos jurisprudenciais, das principais cortes do país, a respeito do instituto. É o que se observa em análise apressada do aspecto geral da novel lei.

Recebeu a lei, todavia, severas críticas quanto à possível diminuição da abrangência do remédio constitucional, assim como da redução de possibilidades de concessão de liminar.

Doutrinas de grande envergadura condenam esse novel dispositivo, afirmando que reduziu os préstimos de garantia constitucional tão importante do cidadão. Como aduz Scarpinella Bueno (*apud* MACHADO, 2009, p. 41), “o mandado de segurança não pode renascer velho. Uma nova lei do mandado de segurança deve espelhar e transpirar os ares de hoje. O processo do mandado de segurança não pode, por definição, conspirar contra aquele que tem razão na contramão do que as mais recentes reformas do Código de Processo Civil têm pregado e posto em prática”.

## Referências

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Mandado de segurança: considerações pontuais sobre a recém-editada lei n. 12.016, de 7 de agosto de 2009. *Revista Dialética de Direito Processual (RDDP)*, 80, nov. 2009. p. 16-32.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; ZANETI JÚNIOR, Hermes. *Curso de direito processual civil: processo coletivo*. Salvador: Editora Jus Podivm, 2009. v. 4.

DIREITO, Carlos Alberto Menezes. *Manual do mandado de segurança*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Mandado de segurança: doutrina, jurisprudência, legislação*. Niterói: Impetus, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. A nova lei do mandado de segurança. *Revista Dialética de Direito Processual (RDDP)*, 79, out. 2009. p. 41-48.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Curso de processo civil: procedimentos especiais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. v. 5.

MEDINA, José Miguel Garcia; ARAÚJO, Fábio Caldas de. *Mandado de segurança individual e coletivo: comentários à Lei 12.016, de 07 de agosto de 2009*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. Apresentação e crítica de alguns aspectos que tornam a suspensão de segurança um remédio judicial execrável. *Interesse Público: Revista Bimestral de Direito Público*, 45. Belo Horizonte: Editora Fórum, set./out. 2007. p. 39-56.

TALAMINI, Eduardo. Partes e terceiros no mandado de segurança individual, à luz de sua nova disciplina (Lei 12.016/2009). *Revista Dialética de Direito Processual (RDDP)*, 80, nov. 2009. p. 33-51.

WLADECK, Felipe Sripes. As medidas de urgência na nova lei do mandado de segurança. *Revista Dialética de Direito Processual (RDDP)*, 80, nov. 2009. p. 52-60.

# TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR: EXAME SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA PRESUNÇÃO DO MOMENTO DE DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR

Florence Haret

## 1. Poder legislativo de tributar a renda

É do altiplano do Texto Maior que toda interpretação no domínio tributário deve começar. E não poderia ser diferente, pois é lá que se encontra o fundamento de validade de todo tributo. A competência legislativa é o poder atribuído pela Constituição aos entes tributantes para criar, mediante lei, novos tributos. E a Carta Magna o faz enunciando, materialidade por materialidade, aqueles signos que dizem respeito ao âmbito competencial da União, Distrito Federal, Estados e Municípios. O imposto sobre a renda (“IR”) não escapa a essa regra.

De competência da União, o IR é disciplinado, na forma de imposto, pelo art. 153, III, da CF/88, tendo por materialidade o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”. Ao assim prescrever, a Constituição oferece ao Ente Federal poderes tangentes a essa matéria, ao mesmo tempo em que traça limites tanto à União, vedando tratamento de temas não contidos na ideia dessa materialidade, quanto aos demais agentes fiscais, proibindo que tributem essa específica esfera material. Tais imposições se voltam para a figura do legislador infraconstitucional, que se põe como sujeito competente para fazer instituir o tributo na forma da lei. Di-lo na mesma linha Geraldo Ataliba:

A competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – erigiu barreira intransponível à discricção do legislador ordinário; essa competência adstringe-se ao conceito de renda e de

proventos resultante do sistema constitucional de repartição de rendas tributárias.<sup>1</sup>

E as aludidas limitações constitucionais não param no campo das atribuições competenciais. Estão por todo o Texto Maior, na forma de princípios, imunidades, valores ou quaisquer outros modos prescritivos ali introduzidos. Julia de Menezes Nogueira, em excelente estudo sobre o tema, já alertava:

cabe à Constituição outorgar competências tributarias, as quais já nascem limitadas, no que se refere ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: (i) pelo conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”; (ii) por princípios e gerais dirigidos à instituição de tributos; (iii) por princípios e imunidades especificamente dirigidos à criação de impostos e, especialmente, por (iv) normas constitucionais com referência direta ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.<sup>2</sup>

Ora, a qualidade de sistema do direito, uno e indecomponível, não nos leva a outra conclusão: *todas as normas são interdependentes e formam um todo de sentido*. Não há como pensar semanticamente em nenhum enunciado normativo isoladamente considerado, i.e., sem imaginá-lo de acordo com o ordenamento. Logo, o estudo do imposto sobre a renda, e principalmente sobre o conceito de renda, como veremos mais adiante, pede essa contextualização, requer um exame aprofundado que parta da literalidade do texto constitucional para alcançar as imposições sistêmicas voltadas à matéria.

Reforcemos por fim que a Carta Maior não cria tributo, mas outorga competência. O poder legislativo, dirigido aos agentes infraconstitucionais, combina direitos e limitações. No campo do IR, o limite imediato está justamente no conceito do termo “renda e proventos de qualquer natureza”<sup>3</sup>, razão pela qual qualquer tema sobre o assunto

---

1. ATALIBA, Geraldo. IR – Indenizações por desapropriação. *Revista de Direito Tributário*, 36. São Paulo: Malheiros, p. 55.

2. NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 46-47.

3. É também o pensamento de Ricardo Mariz de Oliveira: “Um primeiro princípio, que se confunde com a própria competência constitucional tributária advinda do art. 153, inciso III, da Constituição Federal, consiste em que o imposto em questão incide sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, vale dizer, só pode ser cobrado quando houver renda e proventos de

reivindica estudo aprofundado sobre essa ideia. Porém, antes mesmo de iniciar essa tarefa exegética para fins de elucidar a *disponibilização do lucro auferido no exterior* perante o conceito de renda, cumpre apresentar breve histórico legislativo para localizar o tópico na dinâmica evolutiva da ordem posta.

## 2. Disponibilização do lucro auferido no exterior: breve histórico legislativo

Muitas sociedades nacionais investem seu dinheiro na compra de ações e participações de empresas estrangeiras. A matéria foi disciplinada pela Lei n. 9.249/95, que, além de inovar o sistema, trazendo hipótese de tributação sobre a renda fora do âmbito competencial da União, passou a adotar o regime da universalidade para as pessoas físicas, que doravante estavam submetidas ao princípio da territorialidade.

Rememoremos que, antes da referida alteração legislativa de 1995, em matéria de imposto de renda das pessoas jurídicas, vigorava no Brasil o “princípio da territorialidade”, segundo o qual somente os lucros e rendimentos auferidos no território nacional eram tributados. A territorialidade era cânone norteador da tributação de IR, achando-se disciplinada no artigo 337 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94.<sup>4</sup> Com a edição da Lei n. 9.249/95, vigorando a partir de 1º de janeiro de 1996, passou-se a cumprir o “princípio da universalidade”, que acrescentou ao critério de conexão *território* o elemento *peçoal*, buscando com isso abarcar as rendas produzidas pelos particulares fora do País. A diretriz da universalidade reproduz a noção americana do *worldwide income taxation*.

A referida lei ordinária, dispondo sobre o assunto, prescreveu, em seu art. 25, que o tempo de determinação do lucro real das pessoas jurídicas passou a corresponder ao momento do levantamento do

---

qualquer natureza”. (Princípios fundamentais do imposto sobre a renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio [coord.]. *Direito tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 201.)

4. Regulamento aprovado pelo Decreto n. 1.041, de 11 de janeiro de 1994.

balanço, i.e., todo dia 31 de dezembro de cada ano.<sup>5</sup> Nessa toada, os lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por pessoa jurídica em qualquer operação praticada no exterior se tornaram tributáveis a título de imposto sobre a renda, ainda que não conformassem plena-

---

5. O texto assim dispõe:

“**Art. 25.** Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º”.

mente renda ou lucro nos modos até então assumidos pela legislação nacional. Em relação à CSLL, a Lei n. 9.249/95 continuou autorizando a exclusão dos valores a título de lucros, rendimentos e ganhos de capital na base de cálculo.

Antes dessa mudança legislativa, prevalecia o “método de equivalência patrimonial”, autorizando às empresas nacionais excluir do lucro real o resultado positivo dos investimentos relevantes em controladas e coligadas e adicionar o resultado positivo à base de cálculo do imposto. Essa sistemática se dava como necessidade de se produzir ajustes contábeis ao investimento no exterior, refletindo a variação patrimonial da coligada ou controlada, pelo simples fato de que a própria lei aceitava a condição de, contabilmente, tais resultados (lucro ou prejuízo) não serem considerados lucro ou prejuízo auferido pela investidora e, sendo assim, deveriam ser entendidos nesse formato também pelo direito.

O exame do critério temporal escolhido pela Lei n. 9.249/95 faz reingressarmos na contenda sobre os limites semânticos do conceito de *renda* ou *lucro auferidos no exterior*, contornos significativos estes que determinam a fronteira que delimita até onde o legislador está autorizado a ir para fins de prescrever a incidência do IR. De fato, com a assunção do critério da universalidade, o citado Diploma Legal fere frontalmente o disposto no art. 153, III, da CF/88 e no art. 43 do CTN, que deu lugar ao conceito infraconstitucional de renda. E esse embate conceitual gera reflexos diretos no âmbito das competências tributárias, o que torna ainda mais discutível a constitucionalidade dessa norma.

### **3. Conceito jurídico de renda**

No Texto Constitucional inexistente definição expressa de renda. E nem poderia se pensar que o constituinte deveria ter feito diferente, pois não é na letra da lei que os conceitos devem ser definidos, muito menos na da Constituição. Mas é a partir dela, Carta Magna, que o empreendimento exegético do termo deve se iniciar. O trabalho interpretativo deverá considerar não somente o preceito do art. 153, III, mas também todos aquel’outros que, direta ou indiretamente, se refe-

rem ou ajudam na sua delimitação. É o caso, por exemplo, do art. 150, IV, da CF/88 que, ao disciplinar as imunidades, descreve tudo aquilo que não está abarcado na determinação da renda tributável pelo Fisco Federal. A análise, portanto, deve extrapolar o capítulo das competências para se aprofundar em temas que lhe são subjacentes, buscando alicerce nas disposições de ordem infraconstitucional.

No CTN, o tópico é tratado pelo art. 43, que identifica o imposto sobre a renda como aquele que “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”. Introduce ao amplo conceito de renda a ideia de *aquisição e disponibilidade*, repartindo essa última em econômica e jurídica. Ao pretender especificar o campo de incidência do IR, o CTN reaviva a polissemia da palavra. E essa pluralidade de acepções é evidente e se vê às voltas das contendas doutrinárias até hoje. Ademais, a complexidade da própria realidade social, trazendo uma multiplicidade de aspectos, que torna cada caso uma forma particular e exterior de *renda*, traz à matéria, ainda mais, desafios de ordem semântica e um problema aos cientistas do direito ao querer teorizar essa materialidade.

Por “renda e proventos de qualquer natureza” podemos admitir vários conceitos, ainda que seja empreendida interpretação sistemática. Paulo de Barros Carvalho, com sua precisão analítica, elucida sobre as três correntes doutrinárias predominantes, enumerando:

- a) “teoria da fonte”, para a qual “renda” é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;
- b) “teoria legalista”, que considera “renda” um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e
- c) “teoria do acréscimo patrimonial”, onde “renda” é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.<sup>6</sup>

---

6. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 671.

E mais adiante conclui:

Prevalece, no direito brasileiro, a terceira das teorias referidas, segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas. É o que se depreende do art. 43 do Código Tributário Nacional.<sup>7</sup>

De fato, é o que se vê em inúmeros trabalhos sobre o assunto. Citamos ainda Roberto Quiroga Mosquera para quem a renda é a “mutação patrimonial que se constitui num acréscimo de seus elementos, acréscimos estes originados do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de qualquer outra fonte geradora de riqueza nova”.<sup>8</sup> Também, Paulo Ayres Barreto, em seu *Imposto sobre a renda e preços de transferência*:

A expressão renda e proventos de qualquer natureza deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencentes a uma dada pessoa (física ou jurídica), observando um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre certos ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro.<sup>9</sup>

Roque Antonio Carrazza, por seu turno, preocupa-se em dizer que “não é qualquer entrada de dinheiro nos cofres de uma pessoa (física ou jurídica) que pode ser alcançada pelo IR, mas, tão somente, os ‘acréscimos patrimoniais’, isto é, ‘aquisição’ de disponibilidade de riqueza nova”.<sup>10</sup> Já José Artur Lima Gonçalves enfrenta a matéria traçando limites precisos, item a item, ao termo. Sendo assim, para o autor, renda é “(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a)

---

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 671.

8. MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 110.

9. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 73.

10. CARRAZZA, Roque Antonio. Intributabilidade por via de IR – Férias e Licenças-prêmio em pecúnia. *Revista de Direito Tributário*, 39. São Paulo: Malheiros, p. 165.

certas entradas e (ii.b) certas saídas ocorridas ao longo de um dado (iii) período”.<sup>11</sup>

Logo, mediante análise sistematizada e conciliadora das ideias trazidas no plano constitucional e pela doutrina, é possível assumir a renda por *acréscimo patrimonial*, i.e., *o resultado que se obtém do confronto entre patrimônio antes e depois em face de um referencial de tempo e dos bens de uma dada sociedade*. É pois o saldo final das entradas (receitas e rendimentos) menos as saídas (despesas) em determinado período, tal como propõe Ricardo Mariz de Oliveira.<sup>12</sup>

O lucro, ou o prejuízo, que é a versão ou resultado negativo do lucro, é a somatória algébrica da totalidade dos fatores positivos e negativos que afetam um patrimônio em determinado período de tempo.

Como decorrência dessa ideia, vê-se que o tempo é fator de extrema relevância para a própria conceituação do fato. Se renda é uma somatória algébrica calculada no ínterim de um momento a outro, ambos arbitrariamente escolhidos, não há como pensá-la sem conjecturá-la num dado lapso temporal. Desse modo, mais que nunca, o fator *tempo* é constitutivo do objeto de tal modo que não há como conceber a noção de renda sem o percurso dos acréscimos auferidos nesse período de tempo. A pergunta subsequente é: quando se dá essa equação de bens e direitos no ordenamento brasileiro? Quais entradas são juridicamente relevantes para o sistema jurídico nacional? Em que momento ocorre essa entrada legalmente considerada? E tais conceitos foram assumidos pelo enunciado do art. 25 da Lei 9.249/95? Essas e outras indagações nos remetem ao item subsequente.

---

11. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 179.

12. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 110.

#### 4. Importância do fator temporal na delimitação do conceito de renda

No direito, o tempo é modalizado para fins de prescrever condutas. Nesse sentido é ele *senhor de seus tempos*. O sistema brinca com a linha temporal, identificando o momento de constituição do objeto (hipótese ou fato) segundo suas pretensões regulatórias. Trabalha com as três qualificações do presente:<sup>13</sup> como unidade prescritiva para o futuro, nas normas gerais e abstratas, e individuais e abstratas; ou como enunciados descritivos do passado, nas normas individuais e concretas, ou gerais e concretas; tendo, tanto em um quanto em outro, o referencial presente, tempo da enunciação, momento do ato de fala da norma em linguagem competente.

Na composição do antecedente da regra-matriz de incidência, o tempo é um dos componentes que ajudam a conformar o fato. Afinal, não há ação que não seja localizada num dado momento e espaço. É até difícil imaginar ocorrências atemporais no plano da facticidade; como também é complicado pensar em um fato jurídico sem idealizá-lo acontecido num determinado instante. A hipótese ou o fato são indissociáveis de seu tempo.

No domínio da tributação do IR, o fator temporal, como já ressaltamos, ganha importância maior por “imprescindível, para a verificação de incrementos patrimoniais, a fixação de intervalo temporal para sua identificação, dado o caráter dinâmico ínsito à idéia de renda”.<sup>14</sup> E na exegese que toma em nota os enunciados do art. 153, III, da CF/88, em combinação com o art. 43 do CTN, verifica-se que não é qualquer renda que é juridicamente relevante, mas tão só aquela *auferida* e considerada *disponível*. E é tomando justamente esses

---

13. São as palavras de Santo Agostinho: “O que agora me aparece como uma coisa líquida e certa é que nem o futuro nem o passado são. Por isso, diz-se de maneira imprópria que os tempos são três, o pretérito, o presente e o futuro. Dir-se-ia de maneira muito mais própria: os tempos são três, o presente do pretérito, o presente do presente e o presente do futuro. Esses últimos estão em nosso espírito e não os vejo em outro lugar. O presente das coisas passadas é a memória, o presente das coisas presentes é o olhar, o presente das coisas futuras é a espera.” (AGOSTINHO, Santo. *Confessions*. Paris, Les Belles Lettres. t. 2, XX, 26.)

14. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 672.

qualificativos em nota, sobressaltando o papel do critério temporal no arranjo do fato, que se faz a contraposição entre o *disponível*, da renda tributada pelo IR, e o *distribuído*, da hipótese de distribuição do lucro auferido no exterior. Ser *disponível* e ser *distribuído*, tendo em vista o fator tempo da renda, conformam conceitos distintos, razão pela qual sustentaremos, em seguida, pela improcedência da tributação daquilo que é simplesmente distribuído no exterior e não disponibilizado para a empresa brasileira investidora.

## 5. Renda disponibilizada e distribuição do lucro auferido no exterior

O CTN dispõe no *caput* de seu art. 43 que o imposto sobre a renda “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”. Logo, para ser hipótese tributável pela Fazenda Federal é preciso que a situação se enquadre no conceito de “renda”, “auferida” e “disponível”. Não basta ser acréscimo patrimonial, é imprescindível que conforme direito subjetivo seu com disponibilidade, isso pondo de canto ainda qualquer conjectura sobre a condição desta ser *jurídica* ou *econômica*, problema exegético que se dá apenas num segundo momento.

Alcides Jorge Costa, com sua maturidade doutrinária, esclarece o tema de acordo com o sentido vernacular da palavra:

disponibilidade é a qualidade daquilo que é disponível. Disponível é aquilo que se pode dispor. E entre as diversas acepções de dispor, as que podem aplicar-se à renda são: empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão, usar.<sup>15</sup>

Na linha do autor, ao relacionar os termos “renda auferida” e “disponibilidade” iremos verificar que só é passível de ser tributado aquele acréscimo patrimonial sentido num dado lapso de tempo determinado

---

15. COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. *Revista de Direito Tributário*, 40. São Paulo: Malheiros, p. 105.

pela lei, direito subjetivo pecuniário de um sujeito que pode empregar, aproveitar, servir-se, utilizar-se, lançar mão, usar desse valor. Com apoio nessa premissa é que as ideias atinentes aos termos “distribuição” e “disponibilização” passam a se afastar semanticamente uma da outra, de modo que lucros distribuídos, mas ainda não disponibilizados, não configuram hipótese de incidência do IR.

A Lei n. 9.249/95, ao prescrever em seu art. 25 que se considerará disponibilizado o lucro no instante da distribuição dos dividendos na empresa exterior, modifica o conceito jurídico já existente. Desnatura-o pelo fator temporal, para fins de antecipar a tributação sobre valores que ainda nem se sabe quando serão renda ou lucro efetivamente ou mesmo se o serão efetivamente, na hipótese de não serem repassados aos agentes no Brasil. Deslocando, pois, o fator temporal da hipótese distribuição de dividendos, torna, presumidamente, o fato futuro em fato presente, admitindo-o por renda disponível. Ao deslocar o instante do auferimento da renda, passa a tributar com base em presunção.

Assim, antes mesmo do contribuinte receber ou saber se receberá esse lucro do exterior, o Fisco o transforma em hipótese de IR, presumindo, e sai tributando. Presume que o sujeito passivo o receberá futuramente e, assim o fazendo, antecipa ou, mais, tributa indevidamente, no caso de inexistência do fato jurídico, sob o argumento de haver *possível acréscimo patrimonial*.

Logo, antes mesmo de falar em qualquer disponibilidade, a Fazenda tributa substituindo a hipótese “renda disponível” em “renda distribuída”, ou melhor, “renda passível de futura disponibilidade”. Exonera o contribuinte, pois, em momento em que nem se cogita ainda em aferimento de renda, e muito menos, de sua disponibilidade jurídica ou econômica. Não houve acréscimo patrimonial. Contabilmente, existe um saldo positivo, contudo, sabemos muito bem que nem todo saldo positivo no balanço da empresa constitui renda. Nessa linha, não sendo renda, descabe inclusive entrar na discussão quanto à disponibilidade desse valor, se jurídica ou econômica, e estabelecer um limite conceitual com base nesses critérios. Em verdade, não havendo renda, torna-se despropositado qualquer debate que a pressuponha, como é o caso da natureza da disponibilidade.

Mas mesmo que se entenda haver renda, lembremos que a sua tributação não considera a disponibilidade jurídica, pura e simples, mas a econômica, que pressupõe aquela.<sup>16</sup> Tributar a *possibilidade de acréscimo patrimonial* é fazer incidir a norma tributária sobre fato futuro e incerto ora tributando antecipadamente, na hipótese de efetiva ocorrência futura; ora tributando indevidamente, caso tal valor não seja repassado à sociedade brasileira.

Com tais modulações, o disposto no art. 25 da Lei n. 9.249/95 é presunção instituída hipoteticamente pelo legislador. E o raciocínio presuntivo toma como ponto de partida a distribuição dos dividendos na empresa exterior, este comparecendo como fato presuntivo. Dessas ocorrências concretas, generaliza, instituindo a probabilidade do acréscimo patrimonial, que figura, por sua vez, como fato presumido. No plano normativo, a probabilidade se coloca como hipótese jurídica em sentido amplo, constituindo o signo: *renda ou lucro distribuídos*, repise-se distribuídos mas ainda não disponibilizados. Associada à hipótese da regra-matriz de incidência, renda disponibilizada é o fato que dá ensejo à relação tributária.

A presunção, ao associar um fato a outro, demonstra que tais enunciados factuais em vinculação normativa não são o mesmo signo, o que justifica a própria existência da norma presuntiva no processo de posituação. Não havendo o fato jurídico em sentido estrito propriamente dito, associa-se esse a outro, atribuindo a este último os efeitos daquele. Contudo, são conceitos factuais distintos que não podem dar ensejo à tributação nova, extrapolando os limites competências dados pela Constituição à matéria. Por essa linha, uma coisa é a hipótese da presunção – *renda ou lucro distribuídos* – outra é aquela da regra-matriz – *renda ou lucro disponibilizados*, esta hipótese jurídica em sentido estrito, antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

A alteração do fato se dá justamente em face da modificação do critério temporal ali assumido. Enquanto o momento dos fatos presuntivos se acha no *tempo da distribuição dos dividendos no exterior*;

---

16. Sebastião Reis resume, em poucas palavras, o posicionamento doutrinário predominante: “a disponibilidade ‘econômica’ inclui a ‘jurídica’ mas a recíproca não é verdadeira”. (Conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. *Revista de Direito Tributário*, 39. São Paulo: Malheiros, p. 150.)

aquel'outro da probabilidade (hipótese presumida) se encontra no *tempo da distribuição da renda (balanço patrimonial)*. Esse último instante é pontuado pela norma como hipótese jurídica em sentido amplo, optando pelo lapso do ano civil que culmina, pois, no balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. Esta hipótese, associada pela norma presuntiva àquel'outra da regra-matriz do IR, torna o momento do levantamento do balanço pela empresa o tempo mesmo do aferimento da renda, qual seja, o instante do acréscimo patrimonial com disponibilidade econômica (que pressupõe a jurídica).

## **6. Inconstitucionalidades na hipótese de disponibilização do lucro auferido no exterior trazida pelo art. 25 da Lei 9.249/95**

Nesse caso, os exageros fiscais são latentes. Há uma incongruência entre o fato jurídico em sentido estrito e os fatos presuntivos assumidos, o que tem por motivo a diferença dos instantes assumidos pelo legislador. É nesse desacordo temporal, e, como resultado, do fato, que se confirma a improcedência, por inconstitucionalidade, dessa exação trazida no enunciado do art. 25 da Lei n. 9.249/95. Sem nem ainda receber efetivamente o lucro auferido no exterior não se poderia falar em disponibilidade econômica ou mesmo jurídica de renda no Brasil. Relevemos que o princípio da territorialidade dimensiona os limites da competência da Fazenda Nacional e sua jurisdição. Não pode a lei brasileira tributar fato fora do País ainda que estabeleça a pessoa como elemento de conexão. É preciso que ele aconteça em território brasileiro para que se dê a incidência tributária e aí sim, somente nesse instante, dizer sobre *renda, lucro e disponibilidade*, esta tanto jurídica quanto econômica. Sem renda ou lucro no Brasil não se pode falar em disponibilidade, ainda que presumidamente.

A alteração conceitual de *renda* prevista no Texto Magno e, subsidiariamente, no artigo 43 do CTN, produzida pela Lei n. 9.249/95 para abarcar hipótese fora de sua competência é preceito inconstitucional. Presume possível ocorrência de acréscimo patrimonial para frente, para, em seguida, antecipar, com base na presunção, o tempo

do fato ou criar, ficticiamente, o próprio fato. Tributa, pois, ocorrência incerta uma vez que não se sabe ainda se a disponibilização efetivamente acontecerá ou mesmo se será feita nos valores declarados, pois a alteração do fato é ressentida inclusive no âmbito quantitativo da norma. Além disso, nem bem se sabe ainda se esses bônus distribuídos serão trazidos para o território do País.

Dessa forma, o preceito do art. 25 da Lei n. 9.249/95, mediante alteração do critério temporal, modifica a competência da União, trazendo contornos novos ao seu poder tributário. Só por isso, tornar-se-ia preceito inconstitucional. Mas imaginemos ainda se admitissem o seu conteúdo, tal norma não resistiria a um exame de constitucionalidade também na forma, uma vez que, tratando matéria de competência, só poderia ter sido positivada validamente mediante lei complementar, de acordo com exigência do art. 146 da CF/88. Nessa toada, o art. 25 da Lei n. 9.249/95 descumpre tanto a legalidade material quanto a formal.

Ainda, nem se alegue que a LC 104/01 a convalidou, pois o direito positivo brasileiro não admite tal sistemática: “ou bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal, ou com ela conflita, e aí afigura-se írrita, não sendo possível o aproveitamento, considerado texto constitucional posterior e que, portanto, à época não existia”.<sup>17</sup>

Reforçando o pensamento, em caso análogo sobre provisões para créditos de liquidação duvidosa, Paulo de Barros Carvalho se manifestou pela inconformidade com a letra do art. 43 da Lei 8.981/95, figurando tributação sobre valores que não integram o conceito de “renda”:

As importâncias das provisões para créditos de liquidação duvidosa, enquanto estiverem provisionadas, permanecerão jurídica e economicamente insusceptíveis de disposição e, nessas condições, tais valores não podem integrar o conceito de “renda”. Pretender, por exemplo, como o art. 43 da Lei n. 8.981/95, que o montante provisionado componha a base de cálculo do IRPJ e da CSL, significa fazer incidir o imposto sobre o que não é “renda”, transformando-lhe a feição, tributando não

---

17. STF, Tribunal Pleno, REExt n. 357.950-9 RS, DJ 15/08/06, voto Min. Marco Aurélio, p. 8.

o acréscimo patrimonial, produto do trabalho, do capital ou da conjugação de ambos, que deve resultar da somatória das grandezas positivas e negativas, mas mera aparência de acréscimo patrimonial, gerando descompasso entre a regra-matriz e o resultado do cumprimento dos deveres instrumentais ou formais. Tributar-se-ia, sim, o patrimônio do contribuinte, procedimento que afronta a competência esboçada no plano constitucional e desenvolvida na mensagem do artigo 43 do Código Tributário Nacional.<sup>18</sup>

E a opinião acima foi esposada também pelo Supremo em caso semelhante em que se discutia o critério temporal na incidência do imposto de renda retido na fonte sobre o Lucro Líquido – ILL – auferido por acionistas. Da mesma forma que o art. 25 da Lei 9.249/95, o art. 35 da Lei n. 7.713/88 modificou o instante da apuração da renda do contribuinte ao do balanço do lucro líquido da empresa. O tribunal pleno, em julgamento de RE 172058/SC, declarou inconstitucional tal exoneração.<sup>19</sup>

Por tudo isso é que o art. 25 da Lei n. 9.249/95 é de todo e ao todo inconstitucional ao permitir tributação dos lucros auferidos no exterior no momento de sua origem, com base em presunção de que o mesmo venha para o território brasileiro. No plano semântico, a aludida norma presuntiva, alterando o critério temporal do fato, viola claramente o conceito de renda e/ou lucro instituído pelos arts. 153, III da CF/88 e 43 do CTN, de modo que não pode prevalecer no sistema. Ademais, infringe também os limites do poder de tributar do Fisco Federal estabelecidos na Constituição, bem com o princípio da legalidade, agindo na própria segurança jurídica tão reclamada pelo ordenamento nacional.

---

18. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 675-676.

19. STF, Tribunal Pleno, RE 172058/SC, Rel.(a): Min. Marco Aurélio, Julg.: 30/06/1995, DJ 13-10-1995, p. 34282.

## 7. A propagação dos efeitos inconstitucionais do art. 25 da Lei 9.249/95 e a LC 104/01

Vale mencionar por fim que, mesmo diante de todas essas inconstitucionalidades supramencionadas, a Administração Pública continua positivando essa norma viciada, fazendo prevalecer a todo custo a referida antecipação ou incidência indevida de IR sobre lucros ainda não disponibilizados. E o vemos fazer isso também pelo enunciado da Instrução Normativa SRF n. 38/96.

A aludida Instrução Normativa, no ano seguinte ao da publicação da Lei 9.249/95, previu novas hipóteses, não disciplinadas pela referida Lei Ordinária, procurando dar sustentação constitucional à incidência tributária sobre os lucros auferidos no exterior. É sabido por todos que instrução normativa nenhuma tem o condão de criar novos direitos ou novas obrigações em direito tributário, motivo pelo qual tal norma já nasceu viciada no conteúdo e na forma.

Também o fez a Lei n. 9.532/97 ao impor logo em seu primeiro artigo a adição ao lucro líquido dos lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. E mais, a Lei n. 9.959/00 adicionou ao § 1º do art. 1º da Lei n. 9.532/97 duas novas hipóteses de disponibilização dos lucros.<sup>20</sup>

Em 10 de janeiro de 2001, sobreveio a Lei Complementar n. 104, que alterou diversos dispositivos do CTN, dentre os quais o artigo 43, assim prescrevendo:

Art. 1º  
(..)

---

20. São elas:

“c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros;

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.”

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Com o supracitado enunciado, o legislador pretendeu dar fundamento de validade àqueles Diplomas, autorizando expressamente o legislador ordinário a estabelecer em que momento e em que condições a disponibilidade dos rendimentos auferidos no exterior ocorrerá para fins de tributação em matéria de imposto de renda. Diante disso, é de se concluir que, antes da LC 104/01, nenhuma das leis ordinárias supracitadas poderia ter disciplinado a matéria da forma como o fizeram, sendo, desse modo, inconstitucionais.

## **8. Tributação da CSLL sobre disponibilização do lucro auferido no exterior e Medida Provisória n. 1.858-6/99**

No panorama histórico-legislativo da disciplina, é imprescindível mencionar ao fim e ao cabo a Medida Provisória n. 1.858-6/99, hoje vigorando no texto da Medida Provisória n. 2.158-35/01. A referida norma, com vigência a partir de 27 de setembro de 1999, instituiu a incidência também da CSLL nos rendimentos, ganhos de capital e lucros auferidos no exterior. Em 24 de agosto de 2001, sobreveio a Medida Provisória n. 2.158-35/01, objeto do presente estudo, dispondo, em seu art. 74,<sup>21</sup> o tempo em que se consideram disponibilizados os lucros auferidos no exterior por coligada ou controlada, qual seja, a data do balanço no qual tiverem sido apurados. Para fins de adaptação da regra aos fatos já em curso, prescreve ainda que os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, independentemente de serem efetivamente distribuídos ou não.

---

21. Confira texto da lei: “Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior **serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados**, na forma do regulamento”. (Grifos meus)

De fato, a identificação do instante de aquisição da renda pode se dar no direito em diferentes momentos. Sabemos ainda que, na tributação do IR, o direito pode optar por diferentes *tempos do fato*, desde que se mantenham nos limites do âmbito competencial da União. Ainda, ao sistema jurídico cabe seguir uma ordem prescritiva que esteja dentro das possibilidades fáticas que a hipótese enseja. Se a materialidade constitucionalmente positivada é a renda ou o lucro, é imprescindível que o Fisco Federal se limite a tributar *renda* ou *lucro* tangentes ao núcleo semântico das palavras; e nada diferente disso. A oneração excedente com base nesse conceito é tributo indevido. Logo, a exação incidente no instante da data do aferimento dos lucros pela empresa controlada, e não de sua disponibilização para a sociedade brasileira, antecipa o tempo do fato e tributa fato jurídico ainda nem ocorrido e que pode nem vir a acontecer.

Recentemente, o ordenamento prescreveu de modo a aceitar por disponibilizado o lucro quando ainda estiver no exterior, sob o argumento de que a distribuição de lucro no exterior já configura uma renda à empresa. É de observar, portanto, que a MP 2.158-35/01 reaviva os debates ocorridos quando da edição da Lei n. 9.249/95. Questiona se o legislador tem o poder de tributar IR e CSLL sobre algo que não representa efetivo acréscimo patrimonial, ou melhor, não está dentro do âmbito conceitual de renda ou lucro, mas, que, por presunção de configurar, futuramente, *renda* ou *lucro*, dá por satisfeita a previsão fática desde já, i.e., desde sua distribuição no exterior. Claro está que o aludido juízo presuntivo afronta o conceito de *renda*, previsto nos arts. 153, III, da CF/88 e 43 do CTN, bem como aquel'outro de *lucro* determinado no texto do art. 195 da CF/88.

Devo ressaltar que, ao exemplo do julgado do RE 172058/SC, no tocante aos termos do art. 35 da Lei n. 7.713/88, é de se entender também aqui inexistir fato gerador do imposto de renda enquanto o lucro não for efetivamente distribuído para o sócio ou acionista. Dessa maneira, diante de um tal resultado positivo para o contribuinte em situação que se assemelha quase que por tudo àquel'outra referente ao art. 25 da Lei n. 9.249/95, assevero com convicção que o contribuinte tem fortes argumentos para declarar inconstitucional o preceito da MP 2.158-35/01. A preocupação quanto à necessidade de se insurgir

contra tais textos se justifica em face de novas normas expedidas, reiterando os termos da exigência, e, com isso, buscando, com a repetição, fazer da regra viciada preceito constitucional.

## 9. Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. IR – Indenizações por desapropriação. *Revista de Direito Tributário*, 36. São Paulo: Malheiros.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. Intributabilidade por via de IR – Férias e Licenças-prêmio em pecúnia. *Revista de Direito Tributário*, 39. São Paulo: Malheiros.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. *Revista de Direito Tributário*, 40. São Paulo: Malheiros.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto sobre a renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

REIS, Sebastião. Conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. *Revista de Direito Tributário*, 39. São Paulo: Malheiros.



# A IMUNIDADE CONSTITUCIONAL AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO E SUA INTERPRETAÇÃO NOS MUNICÍPIOS

Wladimyr Mattos Albano

## 1. Introdução

A imunidade é uma forma de intributabilidade absoluta que garante as liberdades de exercício aos direitos fundamentais, limitando o Estado Fiscal e garantindo valores considerados como direitos inerentes ao ser humano. Entre eles a *inviolabilidade da liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias* (C. Federal de 1988, artigo 5º, inciso VI). Ou seja, o fundamento da imunidade para os “templos de qualquer culto” é a *liberdade de religião*.

Faz-se mister distinguir *imunidade* de *isenção*, confusão que se faz desde outrora, como relata PONTES DE MIRANDA<sup>1</sup>: “Há, às vezes, na lei, erro de terminologia; falar-se de isenção quando, em verdade, é de imunidade que se trata. Se a lei chama imunidade ao que imunidade é, o *bis in idem* é perfeito. Tal coincidência entre as duas regras jurídicas não pode ocorrer”.

TORRES<sup>2</sup> faz explanação em que constrói, inclusive, um quadro sinóptico das distinções, entre outras:

*Imunidade*: natureza de limitação do poder fiscal, incompetência absoluta do poder de tributar, tem como fundamento a liberdade, como fonte a Constituição, sua eficácia é declaratória, é irrevogável e atinge a obrigação principal e acessória. Acrescentamos que a *imunidade* é deôntico vedacional, ou seja, uma *vedação*.

---

1. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. tomo II. São Paulo: RT, 1970, p. 408.

2. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 84-85.

*Isenção*: natureza de autolimitação do poder fiscal, derrogação da incidência, tem como fundamento a justiça, como fonte a Lei ordinária, sua eficácia é constitutiva, é revogável (restaurando a incidência) e atinge somente a obrigação principal. Acrescentamos que a isenção é deontico concedível, ou seja, uma *concessão*.

Necessário se fez esta comparação/diferenciação porque ainda se confunde, e muito, os dois institutos, ora se chamando *imunidade* o que é vera *isenção*, ora, *in totum*, o reverso.

Outro aspecto da imunidade é que ela pode ser *objetiva*, quando alcança os objetos ou as coisas, ou *subjetiva*, quando alcança a proteção da pessoa de seu beneficiário.

Neste diapasão temos que a imunidade que atinge os “templos de qualquer culto” não se refere aos prédios, conforme ensinamento de BALEEIRO<sup>3</sup>:

“templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, ou o de transmissão *inter vivos*, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

A imunidade é concedida para a entidade religiosa, pessoa jurídica, em virtude da *realização de seu culto*, ou seja, a *subjetividade* deixa clara a interpretação de que, independentemente de o *culto* ser realizado em um prédio de propriedade ou não da entidade religiosa, estando este abrigando a realização do *culto* sob forma material de *templo*, sobre ele não haverá norma tributária aplicável no sentido de cobrança de impostos, e o *culto*, que pode ser realizado em espaços livres, praças, estádios, entre outros, é blindado em sua essência e materialidade, não decorrendo impostos sobre a *estrutura que o abriga*, denominada *templo* (prédio, casa, tenda, lona, etc.), estrutura esta compreendida em *espaço físico e operacional*, incluindo-se seus anexos, não decorrendo impostos sobre os seus rendimentos, investimentos ou aplicações, uma vez que seja provado serem reutilizados em prol

---

3. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 311.

da continuidade e expansão da atividade religiosa, dentro de seus preceitos fundamentais e suas finalidades essenciais, tais como cultos e liturgias, educação religiosa, culturismo religioso, auxílio e caridade a pessoas carentes, disseminação de campanhas de apoio a causas humanitárias, manutenção de institutos de assistência social e científica, como hospitais, asilos, cemitérios, creches, núcleos de atendimento e apoio psicológico, colégios, universidades, gráficas, entre tantos outros, e não podendo ser confundido ou separado o *culto* do *templo*, posto que ambos são incindíveis, já que uma vez realizado um deles, o outro estará compreendido.

Assim, encontraremos decisões na Suprema Corte (STF) que corroboram nossas afirmações:

Recurso extraordinário. Constitucional. Imunidade Tributária. IPTU. Artigo 150, VI, *b*, CF/88. Cemitério. Extensão de entidade de cunho religioso. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, “*b*”. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. (RE 578.562, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 21-5-08, DJE de 12-9-08)

Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, *b*, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas *b* e *c* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. (RE 325.822, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 15-12-02, DJ de 14-5-04) **No mesmo sentido:** AI 651.138-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 26-6-07, DJ de 17-8-07.

É necessário que se aja com extrema cautela ao se delimitar a amplitude das prerrogativas da imunidade, sopesando o conceito de *liberdade religiosa* com o de *atividades essenciais*, caso contrário estar-se-á transformando imunidade em *privilégio odioso*. Pois, a realidade

nos mostra alguns casos de entidades religiosas, por intermédio de seus representantes, enviando malas de dinheiro para outros locais, em território nacional ou estrangeiro, sem a respectiva declaração de sua origem ou existência.

PONTES DE MIRANDA<sup>4</sup> já advertia para o mau uso da interpretação constitucional: “A Constituição de 1967 foi explícita; não criemos, com interpretações criminosas, problemas graves, que, em vez de servirem à espiritualidade, a porão em xeque e risco”.

O governo americano passa por uma situação delicada, pois, ao abrir espaço para as mais diversas culturas religiosas, por conta da exegese da primeira emenda<sup>5</sup>, sofre pressões da população contra certas entidades que, de religiosidade, nada possuem, como é o caso da “Cientologia”<sup>6</sup> que, entre outras façanhas, comercializa seu material de dogma, ou seja, coloca a “cura” no mercado a preço justo com a promessa das bênçãos.

Logo, templo é o espaço físico genérico em que o culto é realizado.

Ou seja, o *templo* não é somente o prédio *de propriedade* da entidade religiosa, senão *qualquer prédio que ela ocupe ou utilize* para realizar suas atividades desde que essas sejam aquelas consideradas essenciais à sua natureza.

Embora isso pareça claro, não é bem assim que funciona na prática, pois não raro, as entidades religiosas minoritárias e, consequentemente, de menor poder econômico, não possuem renda suficiente para adquirir sua sede, ou templo, como se queira, tendo que recorrer ao aluguel de um imóvel. Pois aí é que está a questão controversa, a entidade religiosa, não sendo proprietária de imóvel, *não deixa de ter um templo* quando este é estruturado em um imóvel alugado para exercer suas atividades essenciais, entre elas o *culto* e as *liturgias*. Não fosse assim, teríamos que dizer que a entidade religiosa que é *proprietária* tem um *templo* e a entidade religiosa que é *locatária* tem uma *sede*.

---

4. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Idem. Ibidem*, p. 425.

5. **Constituição dos EUA, Emenda I** (Amendment I) – O Congresso não fará lei alguma que tenda a estabelecer uma religião, ou proibir o livre exercício dos cultos; (*Congress shall make no Law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof*)

6. Para maiores detalhes ver: TONON, Rafael. *Nos embalos da cientologia*. SUPERINTERESSANTE. Edição 254, julho de 2008. [http://super.abril.com.br/revista/254/materia\\_revista\\_285219.shtml?pagina=1](http://super.abril.com.br/revista/254/materia_revista_285219.shtml?pagina=1). Acessado em 23 de janeiro de 2009.

Por isso é que reafirmamos que o *templo é o local físico onde se realizam as atividades essenciais da entidade religiosa*, entre elas o culto e as liturgias; logo, independentemente de ser de propriedade ou não da entidade, deve ser considerado *imune aos impostos*, conforme determina a letra b, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

Na doutrina de TORRES<sup>7</sup> (1999, p. 241) encontramos a síntese da conclusão tirada acima, em concordância com o que afirmamos:

Templo de qualquer culto é *conceito espiritual*. Não significa apenas o prédio onde se pratica o culto, senão que se identifica com a própria religião. A proteção se estende ao exercício do culto em todas as suas manifestações, bem como aos locais em que é praticado. (Grifos no original)

Mas, veremos que nas principais capitais dos estados brasileiros não basta que se interprete corretamente este conceito de *templo de qualquer culto*, é necessária uma positivação do comando que conceda essa *imunidade* por dois caminhos: a) diretamente à entidade religiosa que ocupe o imóvel alugado, ou b) diretamente ao locatário.

Antes, é necessário partir das seguintes premissas:

1. O contrato de locação é um negócio jurídico celebrado entre uma pessoa jurídica, entidade religiosa, e um particular, pessoa física, ou pessoa jurídica, proprietário do imóvel, este *locatário*, aquela *locadora*. Tal contrato se subsume à Lei Federal n. 8.245/1991 (Lei das locações dos imóveis urbanos). Neste tipo de contrato se transfere a posse do imóvel, não a propriedade, e todos os efeitos jurídicos desta relação são obrigacionais, ou por força da lei ou por força do estipulado no contrato conforme a lei permita ou não vede.

2. Assim, está contido na Lei Federal n. 8.245/1991 (Lei das locações dos imóveis urbanos) no seu art. 22, que o *locador* é “*obrigado a*”, entre outras, inciso oito (VIII), *pagar os impostos e taxas*, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que *incidam ou venham a incidir* sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário no contrato.

---

7. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III, p. 236-245.

3. Deste modo, a lei deixou a questão aberta ao consenso, se caso o locador e o locatário não estipularem nada em contrato, quem pagará os impostos e taxas será o *locador*, que não goza de imunidade, caso contrário se estipularem que os impostos e taxas ficam ao encargo do *locatário*, entidade religiosa, restará a esta o pagamento daqueles.

4. Sobre a validade legal da relação contratual frente ao Código Tributário Nacional, “salvo disposição expressa em contrário no contrato”, não pode se opor à Fazenda, como veda o art. 123 do CTN<sup>8</sup>, uma vez que o sujeito passivo<sup>9</sup> será o *locador*, proprietário, que promove a transferência de alguns direitos da propriedade, quais sejam, o uso e o gozo mediante certa retribuição<sup>10</sup>, ou seja, como dito anteriormente, uma transferência de posse<sup>11</sup>, com direito de uso e gozo no que consiste aos direitos da propriedade, contudo, ele não se tornará compatível com o conceito de *contribuinte* (inciso I, art. 121, CTN, referência 2) ou *responsável* (inciso II, art. 121, CTN, referência 2), p. ex., do IPTU<sup>12</sup>, visto que ele não se relaciona com o fato gerador pela “posse de bem imóvel”, porque o CTN, ao atribuir a condição de *contribuinte*<sup>13</sup> deste imposto, na qualidade de “seu possuidor a qualquer título”, deixou de definir que a posse a que se refere é a que se efetiva com *ânimo de se tornar proprietário*; na jurisprudência é assente este

---

8. **CTN, Art. 123.** Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

9. **CTN, Art. 121.** Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

10. **C. CIVIL/2002, art. 565.** Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

11. **C. CIVIL/2002, art. 1.196.** Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

12. **CTN, art. 32.** O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

13. **CTN, art. 34.** Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

pensamento, exposto de modo inequívoco<sup>14</sup> no REsp n. 661.238/RJ, Relatora a Min. Denise Arruda, *in verbis*:

**STJ, REsp 661238, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, j. 06.08.2007, Publicação: 29/08/2007.**

**EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LOCATÁRIO. ILEGITIMIDADE ATIVA. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 34 E 123 DO CTN. RECURSO PROVIDO.**

1. O locatário não é parte legítima para figurar no pólo ativo de ação visando à impugnação de lançamento referente ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, e de outras taxas, porquanto não se reveste da condição de contribuinte ou de responsável tributário da referida exação.

2. “Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a natureza jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, tal transferência” (Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, Ed. Malheiros, 26ª edição, 2005, p. 208).

3. Recurso especial provido.

5. Desta maneira, de nada adiantará tentar transferir o ônus do imposto por meio de cláusula contratual para o *locatário* e se locupletar do fato de este ser imune, pois tal transferência não se opera para a Fazenda como demonstrado acima; logo, não será na seara contratual que se irá resolver, mas na seara tributária propriamente dita ou judiciária.

---

14. **Decisões no mesmo sentido: AgRg no REsp 687.603/RJ**, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJ de 26.09.2005; **REsp 656.631/SP**, 1ª T., Min. Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 05.09.2005; **REsp 757.897/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 6.3.2006; **REsp 729.769/RJ**, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 4.5.2006; **REsp 818.618/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 2.5.2006; **REsp 721.862/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 18.5.2006; **REsp 776.122/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 19.4.2006; **REsp 703.600/RJ**, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 13.6.2005; **REsp 705.097/SP**, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 26.9.2005.

6. Conforme definido na Constituição Federal o detentor da competência para instituir o imposto, IPTU, é o *município* (art. 156, I, CF) onde o imóvel se encontra localizado, posto assim, somente este ente poderá ou não decidir as hipóteses de sua incidência ou não incidência e conceder isenção ou remissão, e, sempre, respeitando as limitações impostas pela Constituição Federal, como é o caso das imunidades.

7. Dispondo de tal prerrogativa, o município pode interpretar a imunidade constitucional de modo *restritivo* ou *extensivo* ao aplicá-la na incidência do imposto, o que poderá ser discutido nas vias judiciais, por meio de ação de reconhecimento de imunidade.

Acertadas as premissas, podemos realizar um panorama verificando como é que ocorre a interpretação da *imunidade* pelas regiões brasileiras e suas principais capitais.

## 2. Legislação municipal das capitais dos estados brasileiros

**Região Centro-Oeste:** GOIÁS, *Goiânia*; MATO GROSSO, *Cuiabá*; MATO GROSSO DO SUL, *Campo Grande*.

No município de *Goiânia*, capital do Estado de GOIÁS, por meio da Lei n. 5.040, de 20 de novembro de 1975, declara-se a *imunidade* constitucional das entidades religiosas e concede-se *isenção* do IPTU aos imóveis *pertencentes* às lojas e templos *destinados às reuniões maçônicas*:

Art. 7º. Por força de disposições constitucionais, são imunes aos impostos municipais:

II - Os templos de qualquer culto;

§ 4º. A imunidade de bens imóveis dos templos compreende:

a) a igreja, a sinagoga ou o edifício principal onde se celebra a cerimônia pública;

b) o convento, a escola paroquial, a escola dominical, os anexos, por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados para fins econômicos. (*Alínea "b", com redação da Lei n. 6.361, de 26/12/1985*)

(...)

Art. 11. São isentos do imposto:

VIII - Os imóveis pertencentes às lojas e templos destinados às reuniões maçônicas; (*Inciso VIII, com redação da Lei Complementar n. 042, de 26/12/1995*)

No município de *Cuiabá*, capital do Estado de MATO GROSSO, o Código Tributário Municipal, Lei Complementar n. 43, de 23 de dezembro de 1997, declara a *imunidade* constitucional e concede-se *isenção* do IPTU e da taxa de lixo – essa aos templos de qualquer culto (que já são imunes ao IPTU) –, aos imóveis cedidos em regime de “comodato” às entidades que gozam de imunidade constitucional, entre elas os *templos de qualquer culto*:

Art. 361 - Gozam de Imunidade Constitucional, decorrentes das limitações ao Poder de Tributar, as pessoas físicas ou jurídicas que se incluam entre aquelas determinadas no artigo 150, inciso VI, alíneas “a” a “d” da Constituição Federal de 1988.

§ 1º - A Imunidade Constitucional apenas atinge os impostos, não abrangendo as taxas e as contribuições, que constarão apenas com as isenções previstas neste Código e em leis subsequentes.

§ 2º - O reconhecimento da imunidade deverá ser requerido na forma e prazo estipulado em regulamento, para apreciação quanto ao cumprimento dos requisitos legais.

Art. 362 - São isentos:

II – DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA E DA TAXA DE COLETA DE LIXO. (Redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar 127, de 21-10-2005, publicada na Gazeta Municipal n. 761, de 21-10-2005):

b) os templos de qualquer culto;

c) os imóveis cedidos gratuitamente em sua totalidade para uso exclusivo do objetivo social das entidades imunes pela Constituição Federal, quando em regime de comodato devidamente registrado no Cartório competente, dentro da vigência do mesmo, e mediante verificação “in loco” pelo Órgão Municipal competente.

No município de *Campo Grande*, capital do Estado de MATO GROSSO DO SUL, o Código Tributário Municipal, Lei n. 1.466 de 26 de outubro de 1973, determina a “vedação” da cobrança de impostos sobre os templos de qualquer culto e logo após declara a *imunidade* em relação ao IPTU destes. Note-se que ao explicar o objeto da

imunidade (§ 3º) se referindo a *bens* imóveis, deixou-se claro que deve se tratar de imóveis de *propriedade* da entidade religiosa, uma vez que quem aluga alguma *coisa* não adquire nem dispõe da *coisa*, logo, não possui um *bem*:

Art. 64 – E vedado ao Município cobrar impostos sobre:

II – templos de qualquer culto;

§ 3º – A imunidade tributária de bens imóveis dos templos se restringe àqueles destinados ao exercício do culto.

(...)

Art. 145 – São imunes do imposto predial e territorial urbano:

III – O imóvel onde está construído templo de qualquer culto e demais construções existentes no mesmo imóvel, desde que relacionados com as finalidades essenciais dos referidos templos;

§ 3º – Sempre que uma entidade religiosa, legalmente constituída, construir um templo em seu imóvel, a mesma para gozar da imunidade deverá requerer a mesma até 60 (sessenta) dias após o “habite-se”, fazendo depois a renovação conforme disposto nos parágrafos anteriores.

**Região Nordeste:** ALAGOAS, *Maceió*; BAHIA, *Salvador*; CEARÁ, *Fortaleza*; MARANHÃO, *São Luís*; PARAÍBA, *João Pessoa*; PERNAMBUCO, *Recife*; PIAUÍ, *Teresina*; RIO GRANDE DO NORTE, *Natal*; SERGIPE, *Aracaju*.

No município de *Aracaju*, capital do Estado de SERGIPE, o Código Tributário, Lei n. 1.547, de 20 de dezembro de 1989, é *peculiar*. Vejamos por quê:

Art. 92. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Município de Aracaju:

VI - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

§ 3º As vedações expressas no inciso VI “b” e “c” compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas relacionadas.

Declarada a *imunidade* constitucional, arremata-se com o seguinte:

Art. 164. São isentos do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:

i) o imóvel pertencente a entidade religiosa para prédios de culto ou de escolas que dêem, no todo ou em parte, assistência gratuita;

Concede *isenção* do IPTU aos prédios os quais declarou serem *imunes*, conseguindo ao mesmo tempo confundir *imunidade* (vedação) com *isenção* (concessão) e prédios de culto (*templos*) com templos de qualquer culto (*prédios de culto*).

No município de *Fortaleza*, capital do Estado do CEARÁ, o Código Tributário, Lei n. 4.144 de 27 de dezembro de 1972, faz jus ao seu título, declarando a *imunidade* constitucional e concedendo *isenção* do IPTU aos imóveis que sejam *ocupados* por entidades religiosas para servirem de *templo do culto*, independentemente de estes serem ou não *alugados*:

Art. 32. É vedado ao Município lançar impostos sobre:

II - templos de qualquer culto;

(...)

Art. 35. São isentos do pagamento do imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU): (*art. 7º da Lei Complementar n. 33, de 18.12.2006*).

I - os imóveis que servem exclusivamente de sede a templos religiosos, independentemente da condição de locatário ou proprietário do imóvel;

No município de *João Pessoa*, capital do Estado da PARAÍBA, o Código Tributário Municipal, Lei Complementar n. 53, de 23 de dezembro de 2008, declara a *imunidade* constitucional e no artigo seguinte faz uma série de exigências, sendo que, pelo menos, um inciso invade a competência da União (artigo 8º, inciso III, “aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”):

Art. 7º Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Município de João Pessoa:

VII - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

§ 5º As vedações expressas no inciso VII, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados exclusivamente com os objetivos institucionais das entidades referidas, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Art. 8º O disposto no artigo 7º, inciso VII, alíneas “b” e “c”, é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – comprovarem a regularidade de sua constituição e cadastro, nos termos da respectiva legislação federal, estadual ou municipal, que regule sua atividade, quando houver;

II – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

**III – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;** (grifei)

IV – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;

V – comprovarem, para o exercício determinado, o cumprimento dos requisitos reciprocamente exigidos pela União e, sendo o caso, Estado da Paraíba, para o gozo do benefício; e

VI – tratando-se de imunidade de ISS, que os serviços abrangidos pelo benefício sejam exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais previstos nos respectivos estatutos e atos constitutivos.

Parágrafo único. A autoridade competente poderá desconsiderar a aplicação do benefício, mediante o lançamento de todo o crédito tributário relativo ao(s) exercício(s) em que constatado que a entidade descumpriu os requisitos legais, sobretudo o § 6º do artigo 7º, ou praticou ilícitos fiscais.

No município de *Maceió*, capital do Estado de ALAGOAS, o Código Tributário, Lei n. 4.486, de 28 de fevereiro de 1996 (com as alterações da Lei n. 5.677 de 11 de janeiro de 2008), não se reporta às *imunidades* constitucionais ou a qualquer tipo de *isenção* em relação às entidades religiosas, assim como não há legislação específica que se reporte.

No município de *Natal*, capital do Estado do RIO GRANDE DO NORTE, o Código Tributário, Lei n. 3.882, de 11 de dezembro de 1989, somente declara a *imunidade* constitucional e não se reporta a qualquer *isenção* em relação às entidades religiosas:

Art. 3º - São imunes dos impostos municipais:

II - os templos de qualquer culto;

No município de *Recife*, capital do Estado de PERNAMBUCO, o Código Tributário Municipal, Lei 15.563/1991, acertadamente, declara a *imunidade* constitucional e concede *isenção* do IPTU para os imóveis, sejam eles *alugados* ou cedidos, *utilizados* por entidades religiosas para a prática de seus cultos, ou seja, utilizados como *templos*:

Art. 5º. Ao Município é vedado:

- V – instituir impostos sobre:
- b) os templos de qualquer culto;

Art. 17. São isentos do imposto:

VII – os imóveis *utilizados* como templo religioso de qualquer culto, desde que:

- a) comprovada a atividade religiosa na data do fato gerador;
- b) apresentado contrato de locação, cessão ou comodato ou equivalente;
- c) o responsável declare, sob as penas de lei, que o imóvel será usado, exclusivamente, como templo.

No município de *Salvador*, capital do Estado da BAHIA, o Código Tributário e de Rendas do Município, Lei n. 7.186, de 27 de dezembro de 2006 (alterada pelas Leis n. 7.235/2007 e n. 7.611/2008), não se reporta expressamente às *imunidades* constitucionais, senão para regulá-las quanto à fiscalização municipal e concede *isenção* ao imóvel cedido, *alugado* ou arrendado para instituição religiosa de qualquer culto enquanto nela funcionar um *templo*:

Art. 58. As condições constitucionais e os requisitos estabelecidos em Lei Complementar para gozo do benefício da imunidade serão verificadas pela fiscalização municipal.

(...)

Art. 83. Será concedida isenção do imposto em relação ao imóvel:

VIII – cedido, a título gratuito, pelo prazo mínimo de cinco anos ininterruptos, locado ou arrendado ao Município do Salvador ou a instituição religiosa de qualquer culto, legalmente constituída, e enquanto nele estiver funcionando um templo.

No município de *São Luís*, capital do Estado do MARANHÃO, a Consolidação das Leis Tributárias, Decreto n. 26.957, de 04 de novembro de 2004, somente declara a *imunidade* constitucional e não se reporta a qualquer *isenção* em relação às entidades religiosas:

Art. 122. É vedado ao Município:

- VI – cobrar imposto sobre:
- c) templos de qualquer culto;

§ 3º. 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.

No município de *Teresina*, capital do Estado do PIAUÍ, o Código Tributário do Município, Lei Complementar n. 3.606, de 29 de dezembro de 2006, somente declara a *imunidade* constitucional e não se reporta a qualquer *isenção* em relação às entidades religiosas:

Art. 6º. É vedado ao Município de Teresina, além de outras garantias asseguradas ao contribuinte:

VI – instituir impostos sobre templos de qualquer culto, no que compreende, somente, o patrimônio e os serviços relacionados com as suas finalidades essenciais;

**Região Norte:** ACRE, *Rio Branco*; AMAPÁ, *Macapá*; AMAZONAS, *Manaus*; PARÁ, *Belém*; RONDÔNIA, *Porto Velho*; RORAIMA, *Boa Vista*; TOCANTINS, *Palmas*.

No município de *Rio Branco*, capital do Estado do ACRE, o Código Tributário, Lei n. 1.491 de 27 de dezembro de 2002, declara a *imunidade* constitucional e concede-se *isenção* do IPTU e da taxa de lixo aos imóveis cedidos em regime de “comodato” às entidades que gozam de imunidade constitucional, entre elas os templos de qualquer culto:

Art. 4º. São imunes dos impostos municipais:

II - Os templos de qualquer culto;

(...)

Art. 25. São isentos do imposto os imóveis:

I - cedidos gratuitamente em sua totalidade para uso exclusivo do objetivo social das entidades imunes pela Constituição Federal, quando em regime de comodato devidamente comprovado, dentro da vigência do mesmo, e mediante verificação “in loco” pelo Órgão Municipal competente;

No município de *Macapá*, capital do Estado de ALAGOAS, o Código Tributário está em fase de elaboração, de modo que a legislação sobre IPTU é esparsa e sem divulgação, pelo que não temos elementos para se comentar.

No município de *Manaus*, capital do Estado da Amazônia, a *imunidade* constitucional é declarada por lei, Lei n. 956, de 23 de março de 2006:

Art. 1º Ficam imunes de pagamento de Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) templos religiosos de qualquer culto, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e seja usado para a prática religiosa.

Parágrafo único. Nos casos em que o imóvel não for próprio, a comprovação do funcionamento deverá se dar por meio de contrato de locação ou comodato devidamente registrado ou ainda da justificativa de posse judicial.

E reconhece a *imunidade* do IPTU para as entidades religiosas que ocuparem os imóveis para funcionamento de cultos, sejam eles de sua *propriedade* ou *alugados* de terceiros:

DECRETO N. 9.207, DE 09 DE AGOSTO DE 2007 - REGULAMENTA a Lei n. 956, de 23 de março de 2006, que imuniza de pagamento de IPTU os templos religiosos de qualquer culto:

Art. 1º Este Decreto regulamenta a Lei n. 956, de 23 de março de 2006, que dispõe sobre a imunidade tributária dos templos religiosos de qualquer culto.

Art. 2º Ficam imunes ao pagamento do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU os templos religiosos de qualquer culto, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e seja usado para a prática religiosa.

Parágrafo único. Nos casos em que o imóvel não for próprio, a comprovação do funcionamento deverá se dar por meio de contrato de locação ou comodato devidamente registrado ou ainda da justificativa de posse judicial.

No município de *Belém*, capital do Estado do PARÁ, o Código Tributário, Lei Ordinária n. 7056, de dezembro de 1977, declara a imunidade constitucional, mas faz uma restrição não aceita pela interpretação constitucional:

Art. 3º É vedado o lançamento de impostos municipais sobre:

II - os templos de qualquer culto;

§ 2º O disposto no inciso II deste artigo se restringe aos bens imóveis destinados ao exercício do culto.

Por meio da Lei n. 7.933, de 29 de dezembro de 1998, concede-se *isenção* do IPTU para imóveis de *propriedade* de instituições religiosas que não possuam finalidade lucrativa:

Art. 1º Estão isentos do pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano:

III - Os imóveis de propriedade:

b) de instituição exclusivamente religiosa, cultural, artística e científica, quando utilizadas em seus próprios serviços, desde que não possuam finalidade lucrativa;

Comete-se aqui o mesmo *erro* de alhures, confunde-se *imunidade* (vedação) com *isenção* (concessão) sem nenhum apelo à técnica legislativa, posto que os imóveis de *propriedade* de instituições religiosas possuem a *imunidade* constitucional, não podendo ser *isentos* de pagamento de impostos.

No município de *Boa Vista*, capital do Estado de RORAIMA, o Código Tributário, Lei Complementar n. 459/1998, somente declara a *imunidade* constitucional e não se reporta a qualquer *isenção* em relação às entidades religiosas:

Art. 107. É vedado o lançamento dos impostos instituídos neste Código sobre:

II - templos de qualquer culto.

No município de *Palmas*, capital do estado de TOCANTINS, o Código Tributário, Lei Complementar n. 107, de 30 de setembro de 2005 (com as alterações da Lei Complementar n. 170, de 31 de dezembro de 2008), comete o grave *erro* de confundir, e ter como certo que significa a mesma coisa, a *vedação* imposta pela *imunidade* com a *outorga* ou *concessão* da *isenção*:

Art. 52. São isentos do IPTU, observado o disposto em regulamento:

IV - os imóveis destinados aos templos de qualquer culto; (*Inciso incluído pela Lei Complementar n. 125, de 06 de setembro de 2006 - redação anterior*)

No município de *Porto Velho*, capital do Estado de RONDÔNIA, o Código Tributário Municipal, Lei Complementar n. 199, de 21 de dezembro de 2004, somente declara a *imunidade* constitucional e não se reporta a qualquer *isenção* em relação às entidades religiosas, mas faz restrições não aceitas pela interpretação constitucional:

Art. 5º - Os impostos municipais não incidem sobre:

II – templos de qualquer culto;

§ 3º. As vedações dos incisos II e III compreendem somente o patrimônio, a renda ou os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades neles mencionadas, observando-se:

I – que a imunidade dos bens imóveis dos templos restringe-se àqueles destinados ao exercício do culto;

Além disso, ainda faz confusão entre o imóvel que abriga o *templo de qualquer culto* e os *imóveis de entidades religiosas*.

**Região Sudeste:** ESPÍRITO SANTO, *Vitória*; MINAS GERAIS, *Belo Horizonte*; RIO DE JANEIRO, *Rio de Janeiro*; SÃO PAULO, *São Paulo*.

No município de *Vitória*, capital do Estado do ESPÍRITO SANTO, a Lei n. 4.476/1997, dispõe sobre o IPTU, declarando a *imunidade* constitucional e não se reporta a qualquer *isenção* em relação às entidades religiosas:

Art. 5º - São imunes ao lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano, na forma da Lei Orgânica Municipal, art. 121, os imóveis *vinculados* às finalidades essenciais:

II. dos templos de qualquer culto;

No município de *Belo Horizonte*, capital do Estado de MINAS GERAIS, o IPTU é regido por leis, Lei n. 1.310, de 31 de dezembro de 1966, n. 5.641, de 22 de dezembro de 1989, n. 5.839, de 28 de dezembro de 1990, n. 7.633, de 30 de dezembro de 1998, n. 8.147, de 29 de dezembro de 2000, n. 8.291, de 29 de dezembro de 2001, e Lei n. 9.795, de 28 de dezembro de 2009, que não se reportam à *imunidade* constitucional, havendo um decreto, Decreto n. 13.003, de 26 de dezembro de 2007, que regulamenta o IPTU do exercício de 2008, que dispõe sobre a concessão de *isenção* do IPTU para o imóvel de terceiro *ocupado* como *templo de qualquer culto*:

Art. 7º - Ficam isentos do IPTU do exercício de 2008:

VII - imóvel de terceiro efetivamente ocupado como templo de qualquer culto, cuja entidade religiosa tenha obtido o reconhecimento de imunidade pela Gerência de Legislação e Consultoria da Secretaria Municipal Adjunta de Arrecadações, e que comprove a promoção de ações de assistência social, consoante o disposto no art. 4º da Lei n. 8.291/01;

No município do *Rio de Janeiro*, capital do Estado do RIO DE JANEIRO, a Lei Complementar n. 4, de 28 de janeiro de 1991, Lei Orgânica Tributária do Município, declara a *imunidade* constitucional e concede *isenção* do IPTU aos imóveis *ocupados* por *templos religiosos, centros e tendas espíritas*:

Art. 4º - Não há incidência dos impostos municipais nas hipóteses de imunidade previstas na Constituição da República, observado o disposto em lei complementar.

§ 1º - As entidades alcançadas pela imunidade não ficam excluídas da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte e nem dispensadas da prática de atos assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º - A falta de cumprimento dos requisitos condicionadores da imunidade ou do disposto no § 1º deste artigo implicará a suspensão do benefício.

(...)

Art. 61 - Estão isentos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana: (*Redação dada pela Lei n. 3.256 de 27.07.2001*).

XXII – os imóveis efetivamente ocupados por templos religiosos, centros e tendas espíritas (*Lei n. 1.936 de 30.12.92 - retificação 22.01.93*).

XXVII - as casas paroquiais e/ou construções anexas situadas nos mesmos terrenos dos templos, diretamente relacionadas às atividades religiosas ou à prestação de serviços sociais (*Lei 2.687 de 26.11.98*)

No município de *São Paulo*, capital do estado de SÃO PAULO, o Decreto n. 50.500, de 16 de março de 2009, regulamenta a Consolidação das Legislações Tributárias, declara a *imunidade* constitucional e concede *isenção* do IPTU para imóveis *utilizados* como *templos de qualquer culto*:

Capítulo I – Imposto Predial

Art. 6.º O imposto não incide: (Art. 6.º da Lei n.º 6.989, de 29/12/66)

I - nas hipóteses de imunidade previstas na Constituição Federal, observado, sendo o caso, o disposto em lei complementar;

(...)

Capítulo IV – Imposto Predial e Territorial Urbano

Art. 19. São isentos do imposto:

V - os imóveis utilizados como templo de qualquer culto, desde que: (Art. 7.º da Lei n. 13.250, de 27/12/01.)

- a) comprovada a atividade religiosa no imóvel na data do fato gerador, conforme regulamento;
- b) apresentado contrato de locação ou instrumento de cessão, comodato ou equivalente.

**Região Sul:** PARANÁ, *Curitiba*; RIO GRANDE DO SUL, *Porto Alegre*; SANTA CATARINA, *Florianópolis*.

No município de *Curitiba*, capital do Estado do PARANÁ, o Código Tributário Municipal, Lei Complementar n. 40, de 18 de dezembro de 2001, nada dispõe sobre *imunidade* constitucional ou sobre *isenções* para as entidades religiosas.

No município de *Porto Alegre*, capital do Estado do RIO GRANDE DO SUL, o Código Tributário Municipal, Lei Complementar n. 7, de 07 de dezembro de 1973, concede *isenção* do IPTU para os imóveis onde seja instalada a “sede” ou a “filial” de *entidade religiosa* ou *maçônica*, independentemente de serem *próprios*, *alugados* ou *cedidos*:

Art. 70 - Ficam isentos do pagamento do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana as seguintes pessoas físicas e jurídicas:  
I – os imóveis, ou parte deles, onde esteja instalada a sede ou a filial de entidade religiosa ou maçônica, sem fins lucrativos, próprios, alugados ou cedidos, para uso freqüente da entidade.

No município de *Florianópolis*, capital do Estado de SANTA CATARINA, a Consolidação das Leis Tributárias, Lei Complementar n. 7/1997, concede *isenção* aos imóveis ocupados por Entidades reconhecidas como de utilidade pública, conceito que resta excluído para as *entidades religiosas* como se depreende do art. 479, I, abaixo:

Art. 225. São isentos do imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:

V - O imóvel de propriedade, alugado ou cedido em Comodato gratuito a Entidades Comunitárias, reconhecidas de Utilidade Pública pelo Município de Florianópolis, desde que ocupado pela Entidade ou sublocado, no caso de Comodato Gratuito. (Redação dada pela Lei Complementar n. 21/1998)

(...)

Art. 479. Ficam dispensados do pagamento das taxas adjetas à propriedade, lançadas no carnet de cobrança do IPTU, enquanto mantiverem as condições próprias de cada situação:

I - Os imóveis referidos nos incisos I, III, IV, V, VI, VIII, IX, X e XI do artigo 225 desta Consolidação; (Redação dada pela Lei Complementar n. 21/1998)

II - os templos de qualquer culto religioso, quando destinados exclusivamente ao próprio uso;

Existe um diploma legal de 1952, Lei n. 147/1952, que concede *isenção* de impostos e taxas às entidades religiosas:

LEI N. 147/52

CONCEDE ISENÇÃO DE TRIBUTOS ÀS ENTIDADES RELIGIOSAS.

Art. 1º - É concedida isenção de impostos e taxas não remuneratórias às Entidades Religiosas, bem assim aos bens ou serviços que forem adquiridos ou instalados pelas mesmas, o desde que mantenham culto religioso e prestem assistência social e recreativa cultural aos seus membros.

Art. 2º - A isenção será concedida mediante requerimento da Entidade interessada, independente de quaisquer outras formalidades.

Art. 3º - A isenção cessará automaticamente seja pelo desvirtuamento das finalidades previstas nesta lei, como pela perda dos direitos civis constitucionais.

Parágrafo Único - Nas hipóteses previstas neste artigo, caberá à Prefeitura o direito de exigir da Entidade beneficiada o que deixou de perceber, na forma da legislação vigente.

### 3. Conclusão

1. Conforme colocado e exposto pelos diplomas legais dos municípios, ainda se confunde o que é *imunidade* com o que é *isenção* e em alguns casos tem-se por certo que *imunidade* e *isenção* são conceitos idênticos.

2. A *imunidade* relativa aos impostos, de que gozam as entidades religiosas, é de caráter *subjetivo*, ou seja, concedida à *entidade religiosa*; contudo, ainda se mistura confusamente a interpretação, e, como demonstrado, a legislação se reporta à *imunidade objetiva*, fazendo-se incidir-la sobre o *prédio que abriga o templo* ou o *imóvel* que pertence à entidade religiosa.

3. Há casos de grave erro com invasão de competência e de restrição aos comandos constitucionais, frutos de um ordenamento jurídico

lotado de diplomas legais com excessivas normas que se repetem, mas que, no entanto, ora não são cumpridas ou extrapolam os seus limites legislativos, ora se atropelam umas com as outras, se contradizendo.

4. Já foi colocado que a imunidade em relação às entidades religiosas é inerente à *liberdade de religião*, assim, é fato que as entidades religiosas sem poder econômico para adquirir imóvel, ou seja, as minorias, são as que mais necessitam dessa prerrogativa constitucional; por outro lado, é fato que, na prática, elas são as que ficam “de fora” desse contexto, pois ao alugarem um imóvel para constituir seu templo só contam com duas alternativas: ou escolhem um município para se instalar onde a legislação tributária local concede, muitas vezes por *isenção*, o benefício para o IPTU, ou então, lhes resta pagar o imposto do imóvel alugado, seja “embutido” no preço do aluguel ou arcando com a sua responsabilidade; restando a via judicial, que nem sempre será satisfatória, por conta das interpretações restritivas.

5. Quem concede a *imunidade* é a Constituição Federal, logo não faz diferença se o município dispõe ou não dispõe esta prerrogativa em seu texto legal, pois os efeitos serão os mesmos, seja naqueles diplomas em que está explícito, seja naqueles em que se omitiu. O município, embora seja competente para legislar sobre o imposto, não detém competência para suprimir ou alterar a prerrogativa constitucional da *imunidade*, assim como não pode lhe dar tratamento igual ao da *isenção*, posto que são institutos completamente antagônicos.

#### 4. Bibliografia

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. tomo II. São Paulo: RT, 1970.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.



**PARECER**



**PRETENDIDA INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE  
ÁREA AGRÍCOLA NÃO OBJETO DE PROJETO  
DE LOTEAMENTO COM CONTRATOS DE  
EXPLORAÇÃO AGROPASTORIL NO PERÍODO  
AUTUADO PELO MUNICÍPIO – ILEGALIDADE E  
INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA À LUZ  
DO CTN E CF – INTELIGÊNCIA DOS §§ 1º E 2º DO  
ARTIGO 32 DO CTN – TRATAMENTO DESIGUAL  
ENTRE CONTRIBUINTES EM IGUAL SITUAÇÃO  
JURÍDICA – FERIMENTO DO INCISO II DO ARTIGO  
150 DA LEI SUPREMA – PARECER**

**Ives Gandra da Silva Martins**

**CONSULTA**

Formula-me, empresa loteadora, a seguinte consulta:

“O loteamento CIDADE, no Estado, foi criado pelo Decreto Municipal n. 57 de 27 de setembro de 1979, do Município, ao qual pertencia à época.

No projeto de loteamento, a loteadora deixou uma vasta área denominada de “R” – Reservas para futura expansão do município – com área total de 12.067.057,65m<sup>2</sup> de uma área total de 31.928.377,84m<sup>2</sup>, que corresponde à área total do loteamento.

Até o ano de 2003, essa área não era tributada pelo IPTU pois estava sendo utilizada para exploração agrícola, nelas não existindo nenhum melhoramento urbano que justificasse a cobrança do imposto municipal. Também sobre elas não era recolhido o ITR, pois nunca houve cobrança desse tributo.

O ‘Código Tributário do Município’, ao regular o IPTU, estabelece, no art. 116, II isenção em favor dos “imóveis não edificados cuja área seja superior a 01 (um) hectare e que embora localizados na zona urbana do Município, sejam utilizados para exploração agrícola, extrativismo vegetal, pecuária, ou agroindústria, desde que não tenham loteamentos aprovados pelo poder competente”.

Nessa situação encontram-se as áreas designadas como R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39, pertencentes à loteadora e utilizadas para plantio.

Ocorre que em 2003, a Câmara Municipal fez aprovar a Lei Complementar n. 13/2003, de 23 de outubro de 2003, que introduziu no mencionado art. 116 do CTMS, um parágrafo único criando uma exceção à isenção do inciso II, nos seguintes termos:

Parágrafo único: Ficam excluídos da isenção do pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana os imóveis denominados R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39.

Finalmente, em 31 de dezembro de 2007, foi publicada a Lei Complementar n. 036/2007, que, no seu art. 1º, prevê:

Art. 1º. Cria o artigo 102-A na Lei Complementar n. 007/2001, com a seguinte redação:

Art. 102 A – Os imóveis não edificados cuja área seja superior a 01 (um) hectare e que embora localizados na zona urbana do município, sejam utilizados para exploração agrícola, extrativismo-vegetal, pecuária, ou agro indústria, desde que não tenham loteamentos aprovados pelo poder competente, com ou sem lançamento tributário anterior e sem recolher imposto territorial Rural (ITR), serão tributados pelo IPTU, com base de cálculo fixada sobre 10% do valor venal do imóvel.

Parágrafo único: Será obrigatório que o proprietário beneficiado comprove a exploração agrícola, extrativismo-vegetal, pecuária ou agroindústria, mencionada no caput do artigo ao Poder Público, sob pena de revogação do benefício concedido.

O art. 3º dessa lei estabelece que ela entrará em vigor na data de sua publicação ‘revogadas as disposições em contrário’. Porém, essa lei não vem sendo aplicada.

A consultante encontra-se em juízo sustentando a ilegitimidade da cobrança de IPTU com relação aos exercícios de 2004 a 2010, bem

como a inconstitucionalidade da exceção criada pelo parágrafo único do art. 116 da Lei Complementar 013/2003.

Diante disso, indaga:

1) Tratando-se de áreas situadas no perímetro urbano, porém utilizadas para fins agrícolas, é legítimo o lançamento de IPTU?

2) A norma constante do parágrafo único do art. 116 do CTMS que excluiu da isenção prevista no caput as áreas **R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39** de propriedade da consulente, é constitucional?

3) Possuindo a Consulente outras áreas de terras dentro do perímetro urbano da cidade, aptas a ser loteadas e com os tributos municipais devidamente quitados, pode o Município negar-se a aprovar loteamentos sobre elas, em razão da discussão dos supostos débitos relativos às áreas denominadas ‘R’?”

## RESPOSTA

De início, examinei o mapa da cidade e as áreas que circundam a cidade, incluindo aquelas numeradas de **R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39**.

Todas elas, inclusive as mencionadas, gozam das mesmas características, que levaram a estarem incluídas na isenção do artigo 116 do CTMS até 2003, assim como são iguais àquelas excluídas da isenção pela L.C. n. 13/2003. Em outras palavras, são áreas com perfil idêntico, sem que haja motivo para tratamento diferencial.

Feita esta observação inicial, passo a tecer algumas considerações preliminares, antes de responder às questões formuladas pela consulente.

A primeira diz respeito ao perfil do IPTU no CTN.

Trata-se de tributo real – não pessoal – incidente sobre bem “imóvel” por natureza ou por acessão física, nos termos da definição da legislação civil (propriedade, posse ou domínio útil), localizado em zona urbana do município<sup>1</sup>.

---

1. Aires Fernandino Barreto esclarece: “Núcleo da hipótese de incidência é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil.

Não é imposto pessoal, pois o possuidor pode não ser o proprietário, desde que venha, por exemplo, por convenção constante de contrato de locação, a responsabilizar-se pelo pagamento do imposto, tornando subsidiária a responsabilidade do proprietário. Mesmo que o locatário não tenha capacidade econômica, no entanto, será o responsável de fato, pelo tributo. Pessoal é, pois, o imposto sobre a renda, não o IPTU.

Está o artigo 32 do CTN assim redigido:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município<sup>2</sup>.

---

Com o advento do novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002), esse núcleo foi ampliado com a inclusão do direito de superfície, assegurado expressamente pelo art. 1.369. Por ser direito real, o direito de superfície é considerado imóvel para efeitos legais, podendo o titular também retirar do bem as utilidades que ele é capaz de produzir” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenação Ives Gandra da Silva Martins, vol. 1, 5. ed., Ed. Saraiva, 2008, p. 255).

2. É ainda Aires Fernandino Barreto que escreve: “O vocábulo “propriedade”, em sentido jurídico, é significativo de poderes inerentes ao domínio. Conforme dispõe o art. 1.228 do CC, o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Assim, o conceito de propriedade só pode ser extraído em razão dos direitos ou poderes que a integram, isto é, os emergentes das faculdades de uso, gozo, disposição das coisas, até os confins fixados para a coexistência do direito de propriedade dos demais indivíduos e das limitações de lei. Nesse sentido, propriedade reflete, de um lado, os direitos de uso, gozo e disposição de bens, conferidos ao titular da coisa; de outro, o de retomada de quem injustamente os possui.

O “imposto predial e territorial urbano” grava, pois, a propriedade, ou seja, recai sobre esse gozo jurídico de uso, fruição e disposição.

Também o “domínio útil” constitui fato imponible do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Configura-se o domínio útil quando o proprietário, despojando-se dos poderes de uso, gozo e disposição da coisa, outorga-os a outrem (denominado enfiteuta), reservando-se, tão-só, o domínio direto ou eminente. Embora o novo Código Civil não tenha previsto enfiteuse, permanecem as existentes. Não obstante os poderes que enfeixa, de uso, gozo e disposição, o enfiteuta não configura proprietário. No aprazamento ou aforamento não há a plenitude de poderes insita à propriedade. No contrato de enfiteuse — embora se trate, entre os direitos reais, do mais amplo — o enfiteuta não recebe todos os poderes de proprietário. Falta-lhe o domínio eminente.

Mesmo sem ser proprietário, o titular do domínio útil exerce o mais complexo direito sobre o imóvel, qual seja, o decorrente da utilização, fruição e disposição, ressalvadas as obrigações de pagamento da pensão anual e do laudêmio.

A posse apresenta-se como terceira variável da hipótese de incidência.

Examinada de per si, reflete o exercício de poderes inerentes à propriedade. Encerra, pois, o fato econômico de relevância jurídica, no caso, contido na hipótese de incidência do tributo em

Seus §§ 1º e 2º, todavia, têm a seguinte redação, estes merecendo consideração à parte:

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior (grifos meus)<sup>3</sup>.

Pelo primeiro, “área urbana” é considerada aquela em que existam instalados pelo menos dois dos melhoramentos a que se refere o §1º. Se não houver, mesmo que se localize dentro do perímetro urba-

---

exame. Enfeixando o poder que se manifesta quando alguém age como se fora titular do domínio, a posse abriga — notadamente quanto a uso e gozo — direitos nos quais se faz presente o substrato econômico tributável. Exemplo característico dá-se com o usufruto, em que não se cogita de alcançar o nu-proprietário, em que pese o poder de disposição, porque a substância econômica do fato jurígeno não lhe foi trespassada, continuando em poder do usufrutuário” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenação Ives Gandra da Silva Martins, vol. 1, 5. ed., Ed. Saraiva, 2008, p. 255-256).

3. É ainda Aires Fernandino Barreto, em outro livro, que esclarece o conteúdo do § 2º: “O legislador complementar foi claro ao definir as condições para que tais áreas se acrescentem à competência municipal, mesmo fora dos perímetros urbanos.

Tais áreas devem ser destinadas à habitação, à indústria ou ao comércio. Os loteamentos, portanto, podem apenas visar a tais finalidades. Ora, o ITR não é tributo que se interesse pela habitação, indústria ou comércio, pois destinado à política agropecuária.

Uma indústria, inclusive, poderá abrigar área superior a 1 ha para suas instalações, mas nem por isto, em função da destinação do imóvel, poderá compor o campo incidível pelo ITR.

Embora cuide o § 2º da lei municipal para que áreas urbanizáveis ou destinadas a expansão urbana fora do perímetro e constantes de loteamento possam ser criadas, não deixa de se referir à aprovação de órgãos competentes” (grifos meus) (*Manual do Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – Manuais de Direito Tributário 1*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985, p. 93-94).

no, não é considerada urbana, mas área rural. Neste particular, tanto a jurisprudência quanto a doutrina convergem.

O § 2º merece, todavia, reflexão mais profunda, que não percebi, nem na contestação da Prefeitura, nem na sentença do MM. Juízo, que me foram submetidas.

O § 2º cuida de extensão de áreas urbanas ou urbanizáveis, COM UMA CONDIÇÃO: que constem de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, com variada destinação.

Em outras palavras, não havendo os melhoramentos mencionados no § 1º, as áreas só podem ser consideradas urbanas ou urbanizáveis, se fizerem parte de loteamentos específicos aprovados pelos órgãos competentes<sup>4</sup>.

Não pode o Município, sem ofertar os equipamentos necessários, impor que uma área seja considerada urbana ou urbanizável, a não ser que integrem loteamentos solicitados e aprovados, pois, caso contrário, seria inútil a norma do § 1º do artigo 32 do CTN. Nesta hipótese, os equipamentos não seriam necessários para considerar-se sujeita a área ao IPTU.

Com efeito, se o § 1º declara que será urbana a área em que conste pelo menos dois dos melhoramentos arrolados, sendo rural aquela em que tais equipamentos inexistam na quantidade exigida pela lei, a não ser que, sem tais equipamentos, a área tenha loteamentos aprovados para habitação, indústria e comércio, fora de tais perfis, à nitidez, o IPTU não é devido, nem a área é urbanizável. Admitir que mesmo sem dois equipamentos ou sem loteamentos aprovados para a indústria, comércio e serviços, seriam áreas urbanizáveis, bastaria que o

---

4. Neste sentido, aliás, a ementa abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA N. 282/STF. IPTU. SÍTIO DE RECREIO. LEI MUNICIPAL. ART. 32, § 1º E 2º, DO CTN. ALÍNEA “B” DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. SÚMULA N. 280/STF. APLICAÇÃO DA TAXA REFERENCIAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. (...) 2. O STJ, ao interpretar o art. 32, § 2º, do CTN, firmou o entendimento de que é legítima a cobrança do IPTU sobre sítios de recreio considerados por lei municipal como situados em área de expansão urbana, ainda que não dotada dos melhoramentos previstos no art. 32, § 1º, do CTN. 3. (...). 4. (...). 5. (...). 6.

Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 1 85.234/SP, Rel. Ministro JOÃO OTAVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/03/2005, DJ 16/05/2005)” (Internet). Refere-se, pois, ao § 1º do artigo 32.

Município declarasse urbana ou urbanizável todo seu território a fim de cobrar o IPTU para que nada restasse à União, mesmo que nelas houvesse exploração agrícola!!!

Exatamente, para evitar-se tal absurdo é que o aumento de área urbana foi condicionado À EXISTÊNCIA DE LOTEAMENTO aprovado e, portanto, solicitado, com o que a falta dos equipamentos exigidos seria compensável pela perspectiva de sua iminente instalação, em face da aprovação de loteamento em vias de ser implantado. Tais critérios, a saber: a) existência mínima de dois equipamentos ou b) alargamento da área urbana, desde que haja loteamentos aprovados destinados à indústria, comércio ou habitação, mesmo sem equipamentos, SÃO AQUELAS HIPÓTESES PERMITIDAS E ESCULPIDAS NO CTN<sup>5</sup>.

Jamais, em momento algum, os autores do anteprojeto do CTN, que foi recepcionado sem contestação doutrinária ou jurisprudencial, pela lei suprema de 88, pensaram em dar ao Município o poder de alargar a área urbana, sem qualquer limitação, inclusive sem loteamento aprovado para indústria, comércio ou habitação, e sem pelo menos dois equipamentos. E os quadrantes dos §§ 1º e 2º objetivaram evitar conflitos de competência impositiva entre as zonas rurais e urbanas para efeitos de incidência ou do IPTU ou do ITR.

Há, portanto, nos dois parágrafos, dois tipos de áreas urbanas incidíveis pelo IPTU: as áreas que possuam pelo menos dois melhoramentos instalados e as áreas que, sem tais equipamentos, integrem loteamentos solicitados e aprovados pelo poder competente, destinadas à habitação, indústria e comércio e não, naturalmente, para exploração agropecuária.

Um segundo ponto merece reflexão, ou seja, a definição do IPTU punitivo do artigo 182, § 4º, inciso II, da Constituição Federal, assim redigido:

---

5. Ricardo Lobo Torres assim o comenta: “Para que o imóvel caia no campo de incidência do IPTU é preciso que se caracterize como urbano, já que o rural se sujeita ao ITR. Compete à lei complementar estabelecer a distinção entre o urbano e o rural; o CTN desenha o contorno jurídico genérico do imóvel urbano, adotando o critério geográfico e deixando à lei municipal definir a respectiva zona urbana” (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, volume IV, Os tributos na Constituição, Ed. Renovar, RJ, 2007, p. 334-335).

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

... II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;...<sup>6</sup>.

Faz menção, o dispositivo, à existência de um plano diretor, conformado por uma lei federal, para aproveitamento do solo urbano não edificado.

A inexistência de um plano diretor definido, nos termos da lei federal n. 10.257/01, torna impossível a aplicação do 2º nível de punição para a área não utilizada ou subutilizada, qual seja, a progressividade do IPTU<sup>7</sup>.

É interessante notar que não basta a lei municipal declarar que adotará um IPTU progressivo – hoje possível pela E.C. n. 29/2000, na inteligência da Suprema Corte-, para que este seja devido, visto que há necessidade de definição dos critérios de punição claramente no texto legal, a partir do plano diretor, com delimitação da área de não

---

6. Manoel Gonçalves Ferreira Filho lembra que: “II— imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

Imposto progressivo. Não havendo cumprido, no prazo, a determinação de parcelar o imóvel ou nele edificar, o proprietário fica sujeito a imposto progressivo no tempo. Este imposto subirá gradativamente para compeli-lo a cumprir a determinação. Mas o princípio da anualidade (v., supra, art. 150, III, b, da Constituição) limitará esse aumento a uma vez ao ano. E, por outro lado, esses aumentos não poderão levar ao confisco, pois a isto proíbe o art. 150, IV, da Constituição (v. supra), e própria previsão de desapropriação constante do inciso seguinte” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 2, Ed. Saraiva, São Paulo, 1999, p. 196).

7. Ao falar sobre distribuição disfarçada de lucros escrevi com Luciano da Silva Amaro estudo entendendo ser tal figura tributação penal: “Como já escrevêramos para os leitores argentinos a respeito na obra citada, ao tempo da anterior legislação, decidimos complementar aquele trabalho, relatando como, na atualidade, se coloca esta figura própria do direito brasileiro, tendo pedido a valiosa colaboração do eminente tributarista Luciano da Silva Amaro, que encampara e encampa a tese defendida por Fábio Fanucchi e por nós de que a tributação penal ou sancionatória, por incidir sobre atos ilícitos, prescinde de penalidade, a não ser que expressamente a lei diferencie dois momentos para sua exigência, que, temporalmente não cumprida, ensejaria o acréscimo penalizante” (grifos não constantes do texto) (*Sociedades por Ações*, Estudo n. 13, coordenação de Geraldo de Camargo Vidigal e Ives Gandra Martins, Ed. Resenha Universitária, São Paulo, 1978, p. 964-965). Este trabalho foi originalmente publicado na *Revista da Universidade de Buenos Aires*, em número dedicado à memória de Rafael Bielsa.

utilização ou de subutilização. Não pode o Município entender que uma área sobre a qual não exista loteamento aprovado e nem melhoramentos, seja considerada urbana, em violação ao CTN, e, ao mesmo tempo, pretender aplicar o IPTU progressivo no tempo, a pretexto de que aquela área, sem equipamentos e sem loteamentos aprovados, seja área não utilizada “urbanamente” e, portanto, sujeita ao IPTU punitivo. Seria o mesmo que, num passe de mágica legislativa, pudesse instituir o tributo sem estabelecer os critérios para caracterizar o conteúdo sancionatório da tributação.

Fábio Fanucchi e eu defendemos, na década de 70, que há uma tributação punitiva – o que a maioria dos autores não aceitava – ao examinar a figura da distribuição disfarçada de lucros<sup>8</sup>.

À evidência, o inciso II do § 4º do artigo 182 da C. Federal veio nos dar razão, pois, são três as penas aplicáveis ao contribuinte proprietário de imóvel não utilizado ou subutilizado, a saber: parcelamento ou edificação compulsória, desapropriação e IPTU progressivo.

Ora, essas sanções só são aplicáveis a imóvel constante de plano diretor, firmado nos termos da lei federal n. 10.257/01, com clara definição dos mecanismos, objetivos e conformação das áreas pré-definidas para o crescimento urbano.

Fora da clara leitura do § 4º do artigo 182 da C. Federal, não pode haver lei que permita tal tributação, à falta de previsão na lei suprema<sup>9</sup>.

---

8. Sobre a distribuição disfarçada de lucros afirma Fábio Fanucchi: “Aplicando-se à espécie os critérios de Identificação alinhados nos subitens 7.1 a 7.3, nota-se que a caracterização da distribuição disfarçada de lucros como tributação penal fica patenteadada” (grifos meus) (*Resenha Tributária*, 55:551, seção 1.3, Comentário, 1972).

9. O artigo 4º da Lei Federal n. 10.257/01 apresenta os instrumentos para sua aplicação, a saber:

“Art. 4º Para os fins desta Lei, serão utilizados, entre outros instrumentos:

I – planos nacionais, regionais e estaduais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social;

II – planejamento das regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões;

III – planejamento municipal, em especial:

a) plano diretor;

b) disciplina do parcelamento, do uso e da ocupação do solo;

c) zoneamento ambiental;

d) plano plurianual;

e) diretrizes orçamentárias e orçamento anual;

Uma terceira perfunctória consideração deve ser tecida, antes de passar a responder às questões propostas. Diz respeito ao principal princípio constitucional de uma democracia, qual seja, o da igualdade.

Pelo menos três vezes, é ele repetido, no início do art. 5º da lei suprema, e estendido para o campo tributário como o “princípio da equivalência”.

Estão o “caput” do artigo 5º, inciso I e 150, inciso II, da Constituição Federal assim redigidos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a

- 
- f) gestão orçamentária participativa;
  - g) planos, programas e projetos setoriais;
  - h) planos de desenvolvimento econômico e social;
  - IV – institutos tributários e financeiros:
    - a) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU;
    - b) contribuição de melhoria;
    - c) incentivos e benefícios fiscais e financeiros;
  - V – institutos jurídicos e políticos:
    - a) desapropriação;
    - b) servidão administrativa;
    - c) limitações administrativas;
    - d) tombamento de imóveis ou de mobiliário urbano;
    - e) instituição de unidades de conservação;
    - f) instituição de zonas especiais de interesse social;
    - g) concessão de direito real de uso;
    - h) concessão de uso especial para fins de moradia;
    - i) parcelamento, edificação ou utilização compulsórios;
    - j) usucapião especial de imóvel urbano;
    - l) direito de superfície;
    - m) direito de preempção;
    - n) outorga onerosa do direito de construir e de alteração de uso;
    - o) transferência do direito de construir;
    - p) operações urbanas consorciadas;
    - q) regularização fundiária;
    - r) assistência técnica e jurídica gratuita para as comunidades e grupos sociais menos favorecidos;
    - s) referendo popular e plebiscito;
    - t) demarcação urbanística para fins de regularização fundiária; (Incluído pela Lei n. 11.977, de 2009)
    - u) legitimação de posse. (Incluído pela Lei n. 11.977, de 2009)
  - VI – estudo prévio de impacto ambiental (EIA) e estudo prévio de vizinhança (EIV).” (grifos meus).

inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ...

I- homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

...

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

... (grifos meus).

À evidência, pretendeu, o constituinte, em matéria de igualdade, não deixar qualquer dúvida, para coibir veleidades exegéticas redutoras de tal garantia e direito<sup>10</sup>.

No que concerne à matéria tributária, foi, inclusive, mais longe, pois exige o mesmo tratamento não apenas para situações idênticas, mas para situações equivalentes, não permitindo tratamento diferenciado por parte do Poder Tributante.

Reproduzo texto que escrevi sobre o alargamento do princípio da igualdade, no que concerne ao sistema tributário:

Com exceção ao disposto no art. 151, I, assim redigido: “É vedado à União: I — instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”, em que admitiu o constituinte, em tese, tratamento desigual para permitir o equilíbrio regional – e o dispositivo permite

---

10. Celso Ribeiro Bastos lembra que: “Desde priscas eras tem o homem se atormentado com o problema das desigualdades inerentes ao seu ser e à estrutura social em que se insere. Daí ter surgido a noção de igualdade a que os doutrinadores comumente denominam igualdade substancial. Entende-se por esta a equiparação de todos os homens no que diz respeito ao gozo e fruição de direitos, assim como à sujeição a deveres.

A idéia de igualdade foi uma contribuição à antiguidade, feita pelo Cristianismo, embora tenha tido de percorrer um longo caminho, defrontando-se com a organização econômica e a necessidade de escravatura e a servidão” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 2º volume, Ed. Saraiva, 1989, p. 5).

leitura em que o tratamento desigual não se faz necessário—, não é possível tratamento desisonômico para qualquer situação, visto que optou pelo termo “equivalente”.

‘Equivalente’ é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que ‘igual’. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência.

Situações iguais na equi-polência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais em situação de aproximação devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência, não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.).

Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte para a proteção dos contribuintes, vedando ao poder tributante a adoção de técnica diversa?

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária — o Presidente Collor chegou a pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tinha na essência o princípio de ‘maiores tributos, menores direitos’ — certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo ‘pagador de tributos’) aos grillhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente que: a) a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido essa a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que esse tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade.

Compreende-se, assim, porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória<sup>11</sup>.

Ora, pretender que áreas de conformação idêntica, sempre tratadas de forma rigorosamente igual por longo período, sejam perfiladas de forma diferente, em determinado momento, sem motivação expressa, é, à evidência, violentar princípio que foi considerado – logo depois da imunidade recíproca –, como o mais relevante dentre os princípios fundamentais, cláusula pétrea constitucional, no direito tributário brasileiro. Não pode ser admitido seu não cumprimento, sem grave mácula à Carta Magna brasileira.

Um último ponto merece reflexão preambular.

Áreas, que não correspondam aos requisitos dos §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN, são áreas exclusivas da incidência do ITR, por não serem urbanas. Por essa razão, não poderiam ser consideradas isentas de IPTU. É que tais áreas estão fora do campo de tributação, não por força de favor fiscal municipal, mas sim porque, nos termos da lei complementar, não constituem hipóteses de imposição do IPTU.

Em decisão de 2002, mencionada pela Procuradoria do Município, da lavra de confrade meu na Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Ministro José Delgado, o pressuposto é que a falta de equipamentos não prejudicaria a expansão de área urbana – no que não discordo, pois não se aplicaria o § 1º do artigo 32 do CTN, – se existentes loteamentos permanentes aprovados. Não é o caso da consulente, nos exatos termos do § 2º do artigo 32, cuja dicção reproduzo na nota de rodapé<sup>12</sup>.

O próprio STJ, em decisões constantes, distingue a zona urbana da zona rural, tendo declarado que não pode o IPTU incidir sobre áreas que, mesmo no perímetro urbano, são destinadas à exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

---

11. *O sistema tributário na Constituição*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 265-266.

12. “§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior” (grifos meus).

Em outras palavras, a determinação que prevalece é a do DL 57/66, em seu artigo 15, assim redigido:

Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados<sup>13</sup>.

O artigo é o que comanda a incidência do ITR.

Isto posto, passo a responder a consulta consubstanciada nas três questões apresentadas.

1) Tratando-se de áreas situadas no perímetro urbano, porém utilizadas para fins agrícolas, é legítimo o lançamento de IPTU?

O lançamento pretendido pela Prefeitura é ilegal e inconstitucional por variados motivos.

Começo pelas ilegalidades.

A primeira delas diz respeito à pretendida extensão das áreas urbanizadas, atingindo exclusivamente as áreas periféricas pertencentes à consulente, e não às demais áreas<sup>14</sup>.

Como demonstrei ao comentar o artigo 32, §§ 1º e 2º, podem ser consideradas urbanas aquelas áreas que possuam pelo menos dois dos cinco equipamentos imunizadores, a saber:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

---

13. Artigo revogado pela Lei n. 5.868, de 1972, porém com revogação suspensa pela RSF n. 9, de 2005.

14. O CTMS tinha seu artigo 116 inciso II assim redigido:

“Art. 116 São isentos do imposto: ...

II. os imóveis não edificados cuja área seja superior a 01 (um) hectare e que embora localizados na zona urbana do Município, sejam utilizados para exploração agrícola, extrativismo vegetal pecuária ou agroindústria, desde que não tenham loteamentos aprovados pelo poder competente”, tendo sido introduzido pela Lei Complementar n. 13/2003 o § único:

“Parágrafo único: Ficam excluídos da isenção do pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, os imóveis denominados R-31/A, R-31, R-32, R-33, R-34, R-36, R-37, R-38 e R-39”.

- II - abastecimento de água;
- III - sistema de esgotos sanitários;
- IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

assim como outras áreas que não possuam tais equipamentos, mas que são OBJETO DE LOTEAMENTOS APROVADOS PELA MUNICIPALIDADE, com destinação à indústria, comércio ou a habitação, mas NÃO À AGROPECUÁRIA.

A dicção do § 2º do artigo 32 do CTN é claríssima, ao dizer que só

“pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão”

que constem

“*DE LOTEAMENTOS APROVADOS PELOS ÓRGÃOS COMPETENTES*”

destinados

“à habitação, à indústria ou ao comércio”<sup>15</sup>.

---

15. Todas as ementas elencadas fazem menção exclusivamente à inexistência de equipamentos, o que, efetivamente, o § 2º do artigo 32 dispôs, mas não cuidam da inexistência de LOTEAMENTOS APROVADOS:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. ÁREA DE EXPANSÃO URBANA. LEI MUNICIPAL. MATÉRIA DE FATO. SÚMULA N. 7/STJ. 1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado no sentido de que incide IPTU sobre imóvel situado em área de expansão urbana, assim considerada por lei municipal, a despeito de ser desprovida dos melhoramentos ditados pelos parágrafos do art. 32 do Código Tributário Nacional. 2. Recurso Especial não-conhecido. (REsp 234.578/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2005, DJ 01/07/2005);

ATO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE QUE O IMÓVEL ESTARIA LOCALIZADO EM ÁREA URBANA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 7/STJ. IPTU. ART. 32 DO CTN. IMÓVEL SITUADO EM ÁREA DE EXPANSÃO URBANA. MELHORAMENTOS. DESNECESSIDADE. AGRAVO DESPROVIDO. 1. Tendo o douto magistrado *a quo* consignado que, no caso dos autos, trata-se de imóvel localizado em área de expansão urbana (fls. 161), qualquer manifestação deste Superior Tribunal de Justiça em sentido diverso encontraria óbice na Súmula 7 desta Corte. 2. Deve ser mantida a decisão ora agravada que, adotando orientação firmada nesta Corte Superior, entendeu que “incide a cobrança

Pela dicção da lei com eficácia de complementar, à evidência, se as áreas não pertencerem a loteamentos aprovados com clara destinação à habitação, indústria e comércio, não poderão ser consideradas urbanizáveis, A NÃO SER QUE DISPONHAM DE DOIS DOS CINCO EQUIPAMENTOS CONSTANTES DO § 1º DO ARTIGO 32 do CTN.

Em outras palavras, ou possuem dois dos melhoramentos indicados na lei, ou se não possuírem nenhum, só poderão ser consideradas urbanizáveis áreas para futura expansão, se houver loteamentos aprovados com destinação específica (habitação, indústria e comércio) e jamais para agropecuária.

Neste sentido, leia-se a decisão do TRF da 3ª. Região, que transcrevo:

**DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO CONSIGNATÓRIA – CONFLITO DE COMPETÊNCIA IMPOSITIVA ENTRE IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR) E IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL URBANO (IPTU) – ADEQUAÇÃO DA AÇÃO CONSIGNATÓRIA – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ARTIGO 32 – DECRETO-LEI Nº 57/66, ARTIGO 15 – NORMA GERAL TRIBUTÁRIA – LEI COMPLEMENTAR – INCONSTITUCIONALIDADE DA REVOGAÇÃO OPERADA PELO ARTIGO 12 DA LEI Nº 5.868/72, DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – PREVALÊNCIA DA REGRA DA DESTINAÇÃO DO IMÓVEL PARA DEFINIÇÃO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – EXIGÊNCIA INDEVIDA DE IPTU DE IMÓVEL RURAL AINDA QUE DENTRO DA ÁREA URBANA DO MUNICÍPIO – APELAÇÃO DO MUNICÍPIO E REMESSA OFICIAL DESPROVIDAS.**  
**I – Preliminarmente, havendo dúvida se sobre um imóvel deve haver incidência de ITR ou de IPTU, um tributo que é excludente do outro, é adequada a utilização da ação de consignação em pagamento para fins de dirimir a dúvida e obter a extinção do crédito tributário, nos termos do art. 895 do CPC c.c. arts. 156, VIII e 164, III, do CTN.**

---

do IPTU sobre imóvel considerado por lei municipal como situado em área urbanizável ou de expansão urbana, mesmo que a área não esteja dotada de qualquer dos melhoramentos elencados no art. 31, § 1º, do CTN” 3. Agravo regimental desprovido.” (grifos meus) (REsp 433.907/DF, 1ª. Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 23.9.2002)” (Internet).

II – O C. Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento no sentido de que **a regra do art. 32 do Código Tributário Nacional, na redação dada pelo art. 15 do Decreto-Lei n. 57/66, foi recepcionada** pela Constituição Federal de 1967, pela Emenda Constitucional n. 01/69 e pela atual Constituição Federal de 1988 **como norma com natureza de lei complementar, por ser regra geral tributária acerca dos tributos ITR e IPTU, assim somente podendo ser alterada por norma desta mesma espécie**, pelo que declarou a inconstitucionalidade do art. 6º e seu parágrafo único da Lei nº 5.868/72 (STF. RE nº 94.850-8/MG. LEX 46/91. Rel. Min. Moreira Alves) e também do art. 12 da mesma Lei (na parte que revogava o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66 (STF. RE 140773 /SP. J. 08/10/1998, DJ 04-06-1999, p. 17; EMENT 1953-01/127. Rel. Min. Sydney Sanches; Resolução nº 09/2005 do Senado Federal), **restabelecendo assim a plena vigência do art. 32 do CTN, impondo a regra da prevalência da destinação do imóvel para fins de incidência do ITR ou do IPTU, sujeitando-se o imóvel com destinação rural ao ITR mesmo que esteja na área urbana do município.**

III – Note-se que o imóvel de propriedade da parte autora, embora em vias de ter sua destinação alterada para fins urbanos conforme exposto pela própria autora, até que o loteamento seja definitivamente aprovado pelas vias legais continua a ter destinação rural, sujeitando-se então à incidência do ITR, e não do IPTU.

IV – Mantida a sentença que julgou procedente a ação declaratória cumulada com ação consignatória, convertendo em renda do INTER (sucessor do INCRA) os depósitos efetivados nos autos até o limite de seus créditos e liberando o saldo remanescente em favor da parte autora.

V – Apelação do Município e remessa oficial desprovidas. (grifos meus)<sup>16</sup>.

Ora, as áreas da Consulente consideradas urbanizáveis não possuem nem equipamentos, nem loteamentos aprovados, SENDO DESTINADAS, PARTE DELAS, EM PERÍODOS DIFERENTES, mesmo após os lançamentos, à exploração agropastoril, conforme contratos anexados à defesa, que me foram submetidos.

Desta forma, ferem, claramente, tais lançamentos, os §§ 1º e 2º do art. 32 do CTN, sendo, portanto, ilegais.

Mas não apenas desta ilegalidade padecem os referidos lançamentos.

---

16. TRF3, Apelação Cível n. 11620: AC 33357 SP 89.03.033357-8, Rel. Des. Souza Ribeiro, DJU. de 17/05/2007.

No Código Tributário Municipal, as referidas áreas antes isentas, passaram a ser tributadas, por extensão maculadora do CTN, do conceito de área urbanizável.

Ocorre, todavia, que o Código Tributário Municipal padecia, antes e depois, de manifesta ilegalidade, por outorgar-se capacidade tributária que o CTN não lhe dera. Em outras palavras: só pode conceder isenção quem tem poder de tributar; não aquele poder que está impedido de pela lei maior ou pela lei complementar de fazê-lo<sup>17</sup>.

Ora, se os §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN impuseram que, para serem consideradas urbanas e urbanizáveis e, portanto, sujeitas ao IPTU e não ao ITR, as áreas devem atender a determinados requisitos, à falta deles, a área é rural, não tendo, o legislador ordinário municipal, poder para transformá-las em áreas urbanas ou urbanizá-

---

17. REsp 433.907/DF, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 23.9.2002:

“TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEL SITUADO EM ÁREA CONSIDERADA URBANIZÁVEL OU DE EXPANSÃO URBANA. INCIDÊNCIA. INTERPRETAÇÃO DO ART. 32 E §§ 1º E 2º, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão segundo o qual ‘a lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo quando localizadas fora das zonas definidas como zonas urbanas, pela lei municipal, para efeito da cobrança do IPTU, porquanto inaplicável, nessa hipótese, o disposto no parágrafo 1º, do artigo 32, do CTN, por força do comando emergente do parágrafo 2º, do mencionado artigo, porque este dispositivo excepciona aquele’.

2. **Incide a cobrança do IPTU sobre imóvel considerado por lei municipal como situado em área urbanizável ou de expansão urbana, mesmo que a área não esteja dotada de qualquer dos melhoramentos elencados no art. 31, § 1º, do CTN.**

3. Interpretação feita de modo adequado do art. 32 e seus §§ 1º e 2º, do CTN. 4. Precedentes das Primeira e Segunda Turmas desta Corte Superior. 5. Recurso não provido”. (grifos meus);

“TRIBUTÁRIO. IPTU. EMBARGOS DE TERCEIRO. IPTU. ENQUADRAMENTO DO IMÓVEL COMO URBANO OU RURAL, PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO. CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO. PREVALÊNCIA. PRECEDENTES. COMPROVAÇÃO QUE O IMÓVEL É UTILIZADO PARA EXPLORAÇÃO AGRO-PASTORIL. RECOLHIMENTO DE ITR. AFASTAMENTO DO IPTU QUE SE IMPÕE. RECURSO CONHECIDO. NÃO PROVIMENTO. SENTENÇA MANTIDA.

1. De acordo com a jurisprudência atual, o critério da destinação é válido para distinguir um imóvel urbano do rural, para fins de tributação, pois nem sempre o critério geográfico é suficiente para enquadrar corretamente um imóvel nas concepções de área urbana ou rural.

2. Tratando-se de imóvel de atividade preponderantemente rural, não há que se cogitar em exigência do IPTU, mas tão somente de ITR, inclusive a fim de evitar a bitributação”. (Tribunal de Justiça do Paraná. Apelação Cível n. 263271-5, 3ª Câmara Cível, Rel. Des. Paulo Habith, DJ de 11/10/2007)

veis contra a expressa determinação do CTN, que, neste particular, é condicionador da produção legislativa municipal.

A isenção é sempre uma exclusão do crédito tributário, em que há nascimento de obrigação tributária, mas, por determinação legal, a cobrança do tributo é afastada, por força do artigo 175 do CTN assim redigido:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente<sup>18</sup>.

Ora, não pode haver tributação de imóveis nem urbanos, nem urbanizáveis por não se enquadrarem nos requisitos dos §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN, razão pela qual a pretendida isenção, que pressuporia o nascimento da obrigação tributária e a exclusão do crédito tributário, inexistente por falta de competência tributária do município de fazer incidir o IPTU sobre todas as áreas periféricas nele mencionadas.

Em outras palavras, a não tributação do IPTU não decorre de mera isenção (na qual, pelo CTN, nasce a obrigação e não o crédito tributário) mas sim incompetência impositiva do Município sobre tais

---

18. Walter Barbosa Corrêa lembra que: “Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e consequentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito. Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse Código — sem aludir a qualquer efeito ou consequência da isenção sobre a obrigação tributária — versa figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído — é vedada a constituição de crédito —, mantém-se íntegra” (*Comentários ao CTN*, 5. ed., vol. 2, Ed. Saraiva, São Paulo, 2008, p. 478-479).

áreas, à falta dos requisitos mínimos mencionados nos §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN<sup>19</sup>.

De uma terceira ilegalidade padece o referido lançamento.

A incidência do IPTU pretendido, conforme afirmou o eminente procurador Municipal, decorre do direito de lançar IPTU punitivo, em face da competência outorgada pelo artigo 182, § 4º, inciso II da Constituição Federal.

Ocorre que tal dispositivo impõe à União a produção de lei federal que regula a matéria (Lei n. 10.257/01), que obriga os Municípios a terem seu plano diretor com estabelecimento das áreas, em que as sanções penais ou punitivas seriam impostas ao contribuinte.

Só em havendo tal plano diretor e estabelecidas condições necessárias para a organização urbana do Município, é que, diante do seu não cumprimento, poder-se-ia aplicar o IPTU progressivo, como segunda sanção, após imposição para que houvesse utilização ou construção compulsória.

---

19. Na mesma linha, escrevi, em parecer, que distingo “não-incidência” de “isenção”: “Desta forma, a não-incidência se constitui no abandono do exercício da competência impositiva, não por falta de capacidade, mas por ato de príncipe, enquanto na imunidade tal exercício ou não-exercício está definitivamente proibido. A não-incidência cria área provisória de afastamento da obrigação tributária, enquanto a imunidade, área definitiva.

Embora com conseqüências semelhantes, no concernente aos efeitos sobre o sujeito passivo da relação tributária, a isenção difere das duas outras figuras legislativas. É que na isenção nasce a obrigação tributária, sendo apenas excluído o crédito correspondente.

Tal colocação decorre do art. 175 do CTN, assim redigido:

“Art. 175 – Excluem o crédito tributário: I. a isenção; II. a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüentes”.

O Supremo Tribunal Federal adotou a interpretação acima (nascimento da obrigação tributária e eliminação do crédito), a partir dos polêmicos casos de créditos escriturais de ICM nas importações de matérias-primas antes da E.C. 23/83. Negou, por outro lado, direito ao mesmo nas hipóteses de diferimento da incidência.

É que, no primeiro caso, a hipótese configurava-se como de isenção (nascimento da obrigação tributária e exclusão do crédito), razão pela qual a obrigação nascida gerava direito a crédito escritural, que não se confunde com crédito tributário. No segundo, a hipótese ganhava a tonalidade de não-incidência, com o que a inexistência de nascimento da obrigação tributária acarretava o afastamento de pretensão direito a crédito escritural, inviável por força da não-incidência.

Desta forma, na isenção nasce a obrigação tributária, não nascendo o crédito tributário, vale dizer, a obrigação tributária existe, mas o Poder Tributante concede o favor ao contribuinte de não convertê-la em crédito tributário” (*Direito Empresarial – Pareceres*, Ed. Forense, 2. ed., 1986, Rio de Janeiro, p. 300-302).

Em outras palavras, apenas se houver desrespeito ao plano diretor, o IPTU punitivo do inciso II do artigo 182, § 4º, da C.F., poderá ser aplicado ao contribuinte proprietário, possuidor ou detentor de domínio útil, após não ter se revelado eficaz a sanção de utilização ou construção compulsórias.

Ora, no caso, não se aplica, à evidência, a lei federal n. 10.257/01 decorrente do artigo 182, § 4º, da C. Federal, pois o IPTU exigido decorre, exclusivamente, da suspensão de suposta isenção, para a qual o Município era incompetente para concedê-la, pois fora de sua área de atuação<sup>20</sup>.

Em outras palavras, o IPTU ilegalmente lançado não poderia sê-lo nem como sanção prevista no inciso II do § 4º do artigo 182, à falta de plano diretor, de lei específica para a referida tributação, nem como planejamento urbano, à falta dos requisitos mencionados, tanto pelo § 1º, como pelo § 2º do artigo 32 do CTN, este último exigindo LOTEAMENTOS APROVADOS PARA HABITAÇÃO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

O que é pior, o próprio artigo 116 § único do CTMS reconhece que as áreas R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39 são áreas destinadas à agropecuária, pois coloca como parágrafo de um artigo destinado a isentar áreas agropecuárias. A leitura, portanto, que se faz é que todas as áreas de exploração agropecuária estão isentas, menos aquelas destinadas às mesmas finalidades, ou seja, as de n. R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39<sup>21</sup>.

---

20. Se a área não é urbana não tem equipamentos, nos loteamentos aprovados, sendo utilizada para a exploração agrícola, à evidência o IPTU não incide conforme lê-se na ementa do STJ:

“TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ” (REsp 1.112.646-SP, rel. Min. Herman Benjamin, 1ª Seção, j. 26.08.2009, DJ 28.08.2009).

21. Leia-se:

“TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. FATO GERADOR. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. LOCALIZAÇÃO. DESTINAÇÃO. CTN, ART. 32. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA.

É de se lembrar que, dentro das áreas urbanas, a consulente possui, sem conseguir comercializar, em torno de 2.000 lotes, o que vale dizer, o argumento de que o Município estaria interessado em expandir-se, resta destruído, pois apenas uma das empresas loteadoras tem na área efetivamente urbana, nada menos de 2.000 lotes não vendidos por falta de compradores, em um Município de pequena população.

Ao agir como pretende, o Município invade a competência tributária da União, no que diz respeito ao ITR, competência esta que pode pela União ser exercida ou não exercida. Na verdade, toda competência tributária pode ou não ser exercida e, quando não exercida o seu não exercício gera o fenômeno da “não incidência”, que não se confunde com a isenção, visto que para esta seria necessário surgir a obrigação tributária sendo afastado o crédito e naquela, pelo não exercício de competência impositiva, não nascem nem obrigação, nem crédito tributário, por decorrência.

Nem o IPTU sancionatório, nem o IPTU comum, decorrente da eliminação de uma isenção – para a concessão da qual não tinha o Município competência tributária-, poderão incidir sobre os lotes mencionados pela consulente<sup>22</sup>.

---

1. Ao ser promulgado, o Código Tributário Nacional valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): se o imóvel estivesse situado na zona urbana, incidiria o IPTU; se na zona rural, incidiria o ITR.

2. Antes mesmo da entrada em vigor do CTN, o Decreto-Lei nº 5 7/66 alterou esse critério, estabelecendo estarem sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial.

3. A jurisprudência reconheceu validade ao DL 57/66, o qual, assim como o CTN, passou a ter o status de lei complementar em face da superveniente Constituição de 1967. Assim, o critério topográfico previsto no art. 32 do CTN deve ser analisado em face do comando do art. 15 do DL 57/66, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações previstas nesse diploma legal.

4. Recurso especial provido. (STJ. REsp 492.869/PR, P' Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 7.3.2005)".

22. Odmir Fernandes lembra que: “Zona urbana. É delimitada pela lei municipal e se contrapõe à zona rural. Para que os Municípios não estendam a zona urbana a todo o seu território, o CTN impôs limite exigindo a existência de pelo menos dois melhoramentos, construídos ou mantidos pelo poder público municipal entre os cinco fixados pelo Código.

Áreas urbanizáveis ou de expansão urbana. São aquelas com loteamento aprovado e destinado a habitação, indústria ou comércio, que podem ser consideradas zonas urbanas para efeito do imposto” (grifos meus) (*Código Tributário Nacional Comentado*, Ed. Revista dos Tribunais, 1999, São Paulo, p. 88).

Duas inconstitucionalidades são também evidentes, nos lançamentos mencionados.

A primeira delas diz respeito ao direito que se auto-outorgou o Município de tornar as áreas rurais (independentemente de não serem urbanizáveis, por força de não se adequarem aos requisitos dos §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN) sujeitas ao IPTU.

Um dos argumentos do digno procurador municipal é de que não apresentou, a consulente, prova de pagamento do ITR. Vale dizer, ao ver do eminente representante da Prefeitura, se a União não exercer sua competência impositiva, pode o Município invadir aquela competência tributária, exigindo o IPTU de imóvel sujeito ao ITR.

Ora, a questão que se coloca reside em determinar que o não exercício da competência impositiva da União, nem por isto transfere, por decorrência, ao Município o direito de se sub-rogar nesta competência. Assim agindo, viola-se a lei maior. Há de se também reconhecer que não tem o município competência de exigir IPTU de imóveis, que não se enquadrem nas hipóteses impositivas definidas pela lei complementar (art. 32 §§ 1º e 2º do CTN).

E aí, decididamente, a resposta é negativa. Só pode o município exercer sua competência impositiva sobre imóveis que se enquadrem nos limites impostos pela lei complementar, carecendo de competência para tributar áreas pertencentes ao campo impositivo de outra entidade federativa<sup>23</sup>.

---

23. Roque Carrazza esclarece: “Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la através da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas.

O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante.

Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, todavia, que a deixe de exercitar, que a exercite apenas em parte ou que, após exercitá-la, venha a perdoar o débito tributário nascido ou a permitir

É de se notar que a consulente juntou sobre os imóveis com IPTU lançado farta documentação, demonstrando que, em períodos diversos, após os lançamentos, arrendou essas áreas para a exploração agropastoril.

Tais pactuações são inequívoca prova de que tais áreas não estavam destinadas à habitação, indústria e comércio.

A inconstitucionalidade, portanto, reside em pretender o Município invadir a área de competência impositiva da União, que a tem, por força do Decreto-Lei com eficácia de lei complementar (D.L. 57/66, art. 15), considerado recepcionado pela Constituição de 1988.

Uma última observação e esta –na expressão de eminente ministro aposentado do STF, Sepúlveda Pertence- de chapada inconstitucionalidade, é a que diz respeito ao princípio da igualdade<sup>24</sup>.

Examinei o mapa da cidade, cuja zona urbana é cercada por inúmeras áreas agrícolas, que formam um perímetro verde à cidade, cujo nome é o da consulente.

Todas elas não foram tributadas. Embora incorreta a interpretação do legislador municipal, que via hipótese de isenção e não de incompetência impositiva, o resultado, todavia, sempre resultou em idêntica solução desonerativa. Por isenção ou incompetência impositiva, os imóveis não eram tributados.

Ocorre que em 2003, ao destacar apenas uma área para a imposição – repita-se, sem atender aos requisitos dos §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN – e sem qualquer motivo plausível, feriu, gravemente, o dispositivo do artigo 150, inciso II, cuja redação repito:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ...  
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; ...<sup>25</sup>.

---

que ele seja salgado em prestações sucessivas. Tudo com base em lei.” (*Curso de direito constitucional tributário*, Malheiros Editores, 12. ed., São Paulo, 1999, p. 330).

24. A expressão foi utilizada na ADIN 1802 ao considerar inconstitucional o § 3º do artigo 12 da Lei 9.532/97.

25. Cretella ensina: “O princípio da igualdade perante a lei tributária ordena que o tratamento de contribuinte seja uniforme, proibido, pois, o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção.

Com efeito, tanto as áreas da consulente, quanto as demais áreas encontram-se em

“situação equivalente”,

sendo, pois,

“proibida qualquer distinção”

ou

“tratamento desigual”

de natureza tributária.

O tratamento desigual é de tal forma incoerente, que, ao olhar-se a planta da cidade, percebe-se com nitidez absoluta, que toda ela é cercada por tais áreas, sempre consideradas “isentas”, tendo, o Município, a partir de 2004 até o presente transformado uma dessas áreas em área urbanizável, nada obstante a existência de contratos de exploração agropecuária durante todo esse período sobre esta área e a inexistência seja de equipamentos urbanos (§ 1º do art. 32), seja de loteamentos (§ 2º do art. 32). Manteve, todavia, a “isenção” sobre outras demais áreas rigorosamente idênticas às da consulente<sup>26</sup>.

---

A Constituição pode quebrar o princípio, a lei não. A Constituição de 1946, art. 203, determinou que nenhum imposto gravaria diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas. A lei da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não o poderia ter feito.

Se a situação de dois ou mais contribuintes for equivalente, é vedado tratamento desigual entre eles.

O princípio da uniformidade do tributo, em todo o território nacional, impede que a União trate desuniformemente os contribuintes. Aplica-se também esse princípio, nos outros âmbitos, o estadual, o municipal e o distrital. Nenhuma lei do Estado pode tratar, dentro de seu território, dois contribuintes de modo desigual. O mesmo ocorre na esfera do Distrito Federal e na do Município” (*Comentários à Constituição 1988*, vol. VII, Forense Universitária, Rio de Janeiro, 1992, p. 3551).

26. Pinto Ferreira ensina: “O princípio da uniformidade tributária (art. 150, II) é uma resultante do federalismo e do municipalismo, pressupondo igualdade político-jurídica dos Estados-Membros e dos Municípios.

Neste tocante, incide o princípio da isonomia, pois todos os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes merecem tratamento igual, tendo direito a mandado de segurança para defesa de seus direitos.

Nesta matéria, a doutrina e a jurisprudência são unânimes em não admitir tratamento diferente para situações idênticas, lembrando-se que nem se pode falar em escolha política para a expansão da cidade quando:

- a) Há, dentro da cidade, áreas loteadas e não vendidas;
- b) não há um plano diretor, nos moldes da Lei n. 10.257/01;
- c) a imposição pretendida decorreu de suspensão de isenção no CTM;
- d) de 2004 a 2010, a área mencionada está sendo utilizada para agropecuária, em períodos e por contratos diversos;
- e) as demais áreas foram mantidas com desoneração do IPTU,

evidenciando-se, portanto, tratamento desigual.

Isto posto, respondo, a primeira questão declarando ser ilegítimos, ilegais e inconstitucionais os lançamentos do IPTU, por força dos argumentos retrocitados, sobre as áreas mencionadas na consulta<sup>27</sup>.

---

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios 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 (art. 150, II)” (*Comentários à Constituição Brasileira*, 5º volume, ed. Saraiva, 1992, p. 316/317).

27. É interessante notar que o inciso II do artigo 150 foi introduzido pela Constituição de 88, não constando da C.F. de 67 (E.C. 1/69) entre as limitações constitucionais ao poder de tributar. O artigo 19 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.

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.”

Tal inclusão reforça a relevância de tal princípio na atual lei suprema.

2) A norma constante do parágrafo único do art. 116 do CTMS que excluiu da isenção prevista no caput as áreas R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39 de propriedade da consulente, é constitucional?

Está o artigo 116 e seu § único do CTMS assim redigido:

Art. 116 São isentos do imposto: ...

II. os imóveis não edificados cuja área seja superior a 01 (um) hectare e que embora localizados na zona urbana do Município, sejam utilizados para exploração agrícola, extrativismo vegetal pecuária ou agroindústria, desde que não tenham loteamentos aprovados pelo poder competente.

...

Parágrafo único: Ficam excluídos da isenção do pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana os imóveis denominados R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39.

Nitidamente, padece o dispositivo de inconstitucionalidade direta, que exsurge dos dispositivos que ferem, claramente:

- a) o princípio da igualdade<sup>28</sup>;
- b) o princípio da discriminação das competências impositivas, invadindo área de competência exclusivamente da União (ITR) da Lei Suprema.

É, por outro lado, indiretamente inconstitucional e diretamente ilegal, por macular

a) os §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN, ao pretender tornar urbanizáveis áreas

I- sem equipamentos mínimos de urbanização;

II- sem loteamentos aprovados;

---

28. Escrevi sobre o inciso II do artigo 150: "No Texto, a isonomia é ampla e não limitada como no direito pretérito.

O inc. II tem redação melhor que o direito anterior, pulverizado pelas variadas competências impositivas, embora pior que a do anteprojeto preparado pelo IASP e pela ABDF.

Se, de um lado, todos os contribuintes são assegurados contra tratamento desigual por parte do Estado, de outro, tal tratamento não é apenas vedado a situações rigorosamente iguais, mas também àquelas que, sem serem iguais, são equivalentes. A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equípolicia<sup>3</sup> (*O Sistema Tributário na Constituição*, 6. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 263).

III- áreas de exploração agrícola, sujeitas à incidência do ITR e não do IPTU<sup>29</sup>.

Todas estas ilegalidades e inconstitucionalidades foram analisadas na resposta ao quesito anterior.

3) Possuindo a Consulente outras áreas de terras dentro do perímetro urbano da cidade, aptas a ser loteadas e com os tributos municipais devidamente quitados, pode o Município negar-se a aprovar loteamentos sobre elas, em razão da discussão dos supostos débitos relativos às áreas denominadas “R”?”

Esta terceira questão merece rápidas considerações. À evidência, a não aprovação de loteamentos pleiteados pela consulente por não haver quitação de débitos, representa tipo de sanção política inadmissível no direito brasileiro.

Neste particular, é pacífica a jurisprudência dos tribunais e a doutrina, transcrevendo súmulas e acórdãos neste sentido:

1) “Súmula 70, STF — “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”<sup>30</sup>;

---

29. Yonne Dolácio de Oliveira ensina: “3.2. Princípio da igualdade que postula os mesmos gravames tributários para os governados que se encontrem nas mesmas condições. Princípio antigo, reconhecido como de igualdade relativa, é, em geral, visto em correlação com 2 outros: o princípio da generalidade, que veda a exclusão de governados da imposição tributária, em razão de privilégio de classe, religião, raça, etc.; o princípio da capacidade econômica ou contributiva, cuja complexidade não leva a uma conclusão unânime, mas pode ser visto como critério de distribuição das cargas tributárias, por exemplo, potencialidade econômica efetiva dos contribuintes, ou grau da sua participação na fruição dos serviços públicos. Pinheiro Xavier, após salientar que a justiça tributária está na base do princípio da igualdade, ressalta que esta, na criação e majoração dos impostos, tem um aspecto positivo — a adoção do critério da capacidade econômica — e um aspecto negativo que exige a exclusão de qualquer outro critério baseado no sexo, na raça ou até na nacionalidade.

O princípio da igualdade, visto em co-implicação com o da generalidade — todos devem suportar a carga tributária, afastados quaisquer privilégios —, comporta exceção consubstanciada nas desonerações tributárias. As imunidades, definidas na Constituição, são poucas e trazem a suposição de um exame a nível nacional e sistemático. Todavia, isenções, redução da base de cálculo, de alíquotas etc. têm grande implicação com o princípio da generalidade, postulando cuidados especiais” (*Curso de direito tributário*, Centro de Extensão Universitária/Resenha Tributária, p. 4).

30. Internet, site do STF.

2) “Súmula 323, STF – “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”<sup>31</sup>;

3) “Súmula 547, STF – “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”<sup>32</sup>;

4) “TRIBUTÁRIO. INSCRIÇÃO NO CGC. INDEFERIMENTO. SÓCIO INADIMPLENTE.

1. Não é lícito ao Fisco exigir da empresa, em situação regular, que pretenda abrir filial, que seus sócios estejam em situação fiscal regular, tanto quanto à obrigação tributária principal como à acessória, para deferir pedido de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes- CGC. Trata-se de uma forma indireta e fácil de cobrar o tributo, quando a cobrança deve ser feita via execução judicial. II. Merece elogios a apresentação ordenada, concatenada, precisa, dos documentos trazidos pela impetrante, facilitando o manuseio dos autos”<sup>33</sup>;

5) “TRIBUTÁRIO. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. EXIGÊNCIA PARA A INSCRIÇÃO NO CGC DA REGULARIDADE DA SITUAÇÃO FISCAL DE UM DOS ASSOCIADOS. EXIGÊNCIA INDEVIDA. Não pode o Fisco se valer de medidas oblíquas como meio coercitivo para a cobrança de tributos, sem obedecer sequer o devido processo legal”<sup>34</sup>;

6) “PROCESSO CIVIL. LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. INSCRIÇÃO NO CGC.

1. Exigência de inscrição que se faz pertinente para o exercício da atividade comercial. 2. Negativa de registro que se constitui, a princípio, em forma oblíqua de exigir pagamento. 3. Recurso improvido”<sup>35</sup>;

7) “TRIBUTÁRIO – CADASTRO GERAL DE CONTRIBUINTES: CGC- REGISTRO DE EMPRESA- INDEFERIMENTO. 1- Não é lícito ao Fisco impor, por via oblíqua, sanção a devedor remisso- Súmula 547 do STF. 2- Sócio de empresa que está inadimplente não pode servir de empecilho para a inscrição de nova empresa pelo só motivo de nele figurar o remisso como integrante. 3- Recurso provido.

Observação: em seu Voto, diz a Min. Eliana Calmon:

---

31. Internet, site do STF.

32. Internet, site do STF.

33. TRF- 1ª Região, AMS n. 1997.01.000093-8-MG, 3ª. T., rel. Juiz Tourinho Neto, j. em 14.04.98 e publ. em 08.05.98.

34. TRF- 1ª Região, AMS n° 1997.01.000662-5-DF — Apelação em Mandado de Segurança- 3ª. T., rel. Juiz Tourinho Neto, j. em 04.08.98 e publ. em 23.10.98- DJ de 23.10.98, p. 387.

35. AG 1998.01.00.061243-8/MT. Agravo de Instrumento. Rel. Juíza Eliana Calmon, Quarta Turma. Data da decisão 23.02.99. Fonte: DJ de 07.05.99, p. 282.

“A Secretaria da Fazenda negou-se a atender a pedido de inscrição de nova empresa, ao argumento de que um dos sócios dirigentes da empresa estava inadimplente para com o Fisco. A recusa embasou-se no art. 94, IV do Decreto nº 22.406, de 26.02.93, do teor seguinte.

Art. 94- Não será concedida a inscrição nos seguintes casos:

IV- Quando o titular ou sócio da empresa pleiteante o seja de outra que esteja baixada de ofício.

Reprova-se não a aplicação da norma, mas sim o conteúdo da mesma, eis que impõe ao novo estabelecimento o constrangimento de pagar débito que não é seu, com o só objetivo de obter a chancela estatal. Daí o repúdio que está a merecer a exigência. E de invocar-se o teor da Súmula 547 do STF, pela pertinência e equidade. Com efeito, repudia-se o decreto porque ele, efetivamente, impõe à parte sanção contra o devedor remisso. Daí o entendimento do STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Ora, sem a inscrição não pode funcionar a empresa e isto é, sem dúvida, cerceamento ao exercício de uma atividade. Observe-se, ainda, que a dívida não é da empresa que pretende formar-se, e sim de seus sócios, em razão de participarem de uma outra empresa que está remissa. O argumento da Fazenda de que, no caso, trata-se de obrigação acessória, não procede, vez que, nos termos do art. 113, 3º do CTN, esta, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária...”<sup>36</sup>;

8) “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. NEGAÇÃO DO PEDIDO DE ALTERAÇÃO DE INSCRIÇÃO DO CGC. INSTRUÇÃO NORMATIVA. SANÇÃO POLÍTICA. PRECEDENTES. SÚMULAS DO STF. INCABIMENTO.

1. ENCONTRA-SE BASTANTE FIRMADO NA JURISPRUDÊNCIA ATUAL O POSICIONAMENTO ADOTADO PELO JUÍZO SINGULAR DE QUE É INCONSTITUCIONAL A IMPOSIÇÃO DE RESTRIÇÕES À ATIVIDADE COMERCIAL DO CONTRIBUINTE COMO FORMA DE EXIGIR A COBRANÇA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS;

2. A INSTRUÇÃO NORMATIVA QUE FUNDAMENTA A NEGAÇÃO DA INSCRIÇÃO DE REGISTRO EXTRAPOLOU SUA FUNÇÃO MERAMENTE ORIENTADORA, CONTRARIANDO PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E INSTITUINDO NORMAS DE CONDUTA AOS PARTICULARES;

---

36. Unânime, j. 08.02.00. STJ, RE em MS n. 8.880- Ceará- 19/9700623-8, Relatora Ministra Eliana Calmon, Recorrente Ypioca Agroindustrial Ltda., Recorrido Estado do Ceará.

3. A FAZENDA NACIONAL, AO OPOR-SE AO DEFERIMENTO DO PEDIDO DE INSCRIÇÃO JUNTO AO NOVO CADASTRO DE CONTRIBUINTE, EM VIRTUDE DA EMPRESA POSSUIR DÉBITOS JUNTO À RECEITA FEDERAL, INSTITUIU RESTRIÇÃO DE CARÁTER PRIVATIVO, CONSUBSTANCIADO EM SANÇÃO POLÍTICA;

4. AS SANÇÕES POLÍTICAS COMO MEIO DE PRESSIONAR O CONTRIBUINTE AO PAGAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS NÃO SÃO ADMISSÍVEIS NO ATUAL SISTEMA CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO, JÁ TENDO SIDO REPELIDAS INCLUSIVE PELO PRÓPRIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (SÚMULAS N.º 70, 323 E 547);

5. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS<sup>37</sup>;

9) “INSCRIÇÃO NO CNPJ (ANTIGO CGC/MF) – INSTRUÇÕES NORMATIVAS – RESTRIÇÕES ÀS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS QUE SE ENCONTRAM COM PENDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS — IMPOSSIBILIDADE — PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA RESERVA LEGAL

1. Não pode o Fisco estabelecer meios coercitivos indiretos de cobrança de tributo impedindo a inscrição no CNPJ, que substitui o antigo CGC/MF, com base em instrução normativa que extrapola a letra da lei, caso tenha o contribuinte débito para com a Fazenda Pública.

2. Com o advento da Constituição de 1988, somente é possível estabelecerem-se sanções ou restrições a direitos, através de lei formalmente editada, resultante do processo legislativo, sob pena de ferir-se o princípio da reserva legal.

3. Os documentos exigidos quando do registro comercial dos atos constitutivos das empresas estão dispostos no art. 37 da Lei n.º 8.934/194, sendo vedada, em seu parágrafo único, qualquer outra exigência.

4. Apelação e remessa oficial não providas<sup>38</sup>.

Entendo ser cabível, neste caso, a responsabilização do Poder Público por danos indiscutíveis causados à consulente, nos termos do artigo 37, § 6º, da C.F., assim redigido:

§ 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes,

37. TRF 5ª Região, Processo: 200005000212637, Rel. Desembargador Federal Petrucio Ferreira. DJ 22/06/2001 página: 233.

38. TRF 3ª. R. — AMS 182098 — (97.03.068516-1) — SP 4 T. — Rel. Juiz Fed. Conv. Manoel Álvares — DJU 02.08.200208.02.2002 — p. 786.

nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

A não aprovação de projetos de loteamentos, como coação pelo não pagamento de um tributo nitidamente indevido, implica o direito da consulente de responsabilizar a Administração por prejuízos patrimoniais e morais causados por sua conduta arbitrária. De observar que, à responsabilidade objetiva do Município corresponde o direito de responsabilizar, em ação de ressarcimento, a autoridade que tenha determinado a imposição dessa sanção administrativa, contra o direito, a doutrina e a jurisprudência<sup>39</sup>.

É de se lembrar que a responsabilidade da autoridade, embora por dolo e culpa, é imprescritível nos termos do § 5º do artigo 37, assim redigido:

§ 5º - A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento. (grifos meus),

o que vale dizer, mesmo após ter deixado a função que exercia, continua, o agente, até a morte, a responder pelos prejuízos causados, dada a imprescritibilidade da ação<sup>40</sup>.

---

39. Carlos Mário da Silva Pereira lembra que: “O direito positivo brasileiro consagra a teoria do risco integral ou risco administrativo (Supremo Tribunal Federal, in RTJ, 55/50; TRF in Revista Forense, vol. 268/2). O art. 37, § 6º da Constituição de 5 de outubro de 1988, repetindo a política legislativa adotada nas disposições constitucionais anteriores, estabelece o princípio da responsabilidade do Estado pelos danos que os seus agentes causarem a terceiros. A pessoa jurídica de direito público responde sempre, uma vez que se estabeleça o nexo de causalidade entre o ato da Administração e o prejuízo sofrido (Revista dos Tribunais, vol. 484, p. 68). Não há que cogitar se houve ou não culpa, para concluir pelo dever de reparação. **A culpa ou dolo do agente somente é de se determinar para estabelecer a ação de “in rem verso”, da Administração contra o agente. Quer dizer: o Estado responde sempre perante a vítima, independentemente da culpa do servidor. Este, entretanto, responde perante o Estado, em se provando que procedeu culposa ou dolosamente. Não importa que o funcionário seja ou não graduado** (Washington de Barros Monteiro, *Curso*, vol. 5, p. 108). O Estado responde pelo ato de qualquer servidor (Revista dos Tribunais, vol. 169/273; 224/222; vols. 227/203; 230/123; 234/268; 238/172; 247/491, Revista Forense, vol. 146/320). O Dr. Edson Ribas Malachini sustenta a necessidade da denunciação da lide (Revista Forense, vol. 293, p. 43)” (grifos meus) (*Responsabilidade Civil*, 2. ed., ed. Forense, 1990, p. 142-143).

40. Celso Bastos esclarece: “Todos estão sujeitos aos prazos, tanto penais quanto administrativos, que a lei determinar pelos ilícitos que causarem prejuízo ao erário. Note-se que no caso de

Para concluir, entendo ser absolutamente inaceitável a negativa de aprovação de novos loteamentos. Tal conduta, sobre ferir o princípio da moralidade administrativa, é de manifesta ilegalidade, sujeitando o município e as autoridades que assim estão agindo à responsabilização civil, nos termos da lei suprema<sup>41</sup>.

É minha opinião,

S.M.J.

São Paulo, 15 de setembro de 2010.

---

atentado ao direito penal a competência normativa será exclusivamente da União. Já se de infração administrativa se cuidar, a lei poderá ser tanto federal quanto estadual ou municipal, visto que cuida ela de matéria de natureza administrativa.

No que tange aos danos civis, o propósito do Texto é de tornar imprescritíveis as ações visando ao ressarcimento do dano causado” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 3º volume, tomo III, ed. Saraiva, 1992, p. 167).

41. O princípio da moralidade pública é o principal dos cinco princípios enunciados no “caput” do artigo 37 da C.F. assim redigido:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 19, de 1998)...” (grifos meus).



## JURISPRUDÊNCIA



## Inteiro teor

### PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. MOMENTO DA INCIDÊNCIA. DESEMBARRAÇO ADUANEIRO.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.815 - RS (2009/0010907-8)

RELATOR	:	MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE	:	BUNGE FERTILIZANTES S/A
ADVOGADO	:	GISA MARIA PEREIRA NEVES LEAL E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

#### EMENTA

**TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. LEI 10.865/2004. REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. REGULAMENTO ADUANEIRO. REGISTRO ANTECIPADO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. DESPACHO ANTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. BENEFÍCIO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.**

1. O registro antecipado da declaração de importação é mero benefício concedido pela autoridade fiscal ao importador (sob a condição de recolhimento de eventual diferença tributária por ocasião da ocorrência do fato gerador), cuja finalidade específica é propiciar a descarga direta de cargas a granel, não tendo o condão de alterar o momento da ocorrência do fato gerador, para fazê-lo retroagir. A previsão em lei é imprescindível à exigência de recolhimento do tributo antes da ocorrência do fato gerador.

2. O fato imponível das contribuições para o PIS/COFINS-Importação ocorre com a entrada dos bens estrangeiros no território nacional, sendo certo que, para efeitos de cálculo, realiza-se na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, nos termos da Lei n. 10.865/2004, *in verbis*:

*“Art. 3º O fato gerador será:*

*I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; (...)”*

*“Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:*

*I – na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo; (...)”*

3. Com efeito, ante a dificuldade na aferição do exato momento em que se realiza a entrada dos bens no território nacional (fato gerador material), a referida lei, para efeito de cálculo das contribuições, estabeleceu, como elemento temporal do fato gerador, a data do registro da declaração de importação, de molde a facilitar a arrecadação e a fiscalização pela autoridade administrativa. (Precedente: REsp 968.842/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 14/04/2008).

4. O art. 144 do CTN prescreve que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente

## JURISPRUDÊNCIA

modificada ou revogada, por isso que, considerando-se ocorrido o fato gerador das contribuições na data de registro da declaração de importação, a lei vigente nesse momento rege o lançamento.

5. O despacho aduaneiro, efetuado na data de registro da declaração de importação, coincide com o momento definido por lei como de ocorrência do fato gerador do PIS/COFINS-Importação, sendo certo que, antes da entrada da mercadoria no território nacional, não há importação.

6. *In casu*, os registros foram efetuados na modalidade de Registro Antecipado, vale dizer, houve o registro da declaração de importação, anteriormente à ocorrência do fato gerador das contribuições.

7. O registro antecipado da declaração de importação não tem o condão de alterar o momento da ocorrência do fato gerador, para fazê-lo retroagir.

8. No caso *sub judice*, o registro antecipado das Declarações de Importação foi realizado em 28, 29 e 30/04/2004, tendo ocorrido os fatos geradores após o início da vigência da Lei 10.865/2004, que instituiu as contribuições, por isso que devidos os tributos e a multa por atraso no recolhimento.

9. O Regulamento Aduaneiro, no art. 612, prevê que, *in verbis*:

*“Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).*

*§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):*

*I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembarço da mercadoria; ou*

*II - após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.”*

10. *In casu*, consoante consignado pelo Tribunal *a quo*, “o recolhimento com atraso das contribuições, no caso, ocorreu no curso do despacho aduaneiro, de modo que não resta configurada a denúncia espontânea.” (fls. e-STJ 288).

11. Recurso especial desprovido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 24 de agosto de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.815 - RS (2009/0010907-8)

RELATÓRIO

**O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator):** Trata-se de recurso especial interposto por Bunge Fertilizantes S/A, com fulcro na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão prolatado pelo TRF da 4ª Região, assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. COFINS. ATRASO NO RECOLHIMENTO. MULTA. DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. MERCADORIA A GRANEL. DESPACHO ANTECIPADO. FATO GERADOR. ENTRADA DA MERCADORIA NO TERRITÓRIO NACIONAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.*

*1. O fato gerador material das contribuições instituídas pela Lei 10.865/2004 é a entrada dos bens estrangeiros no território nacional.*

*2. O inc. I do art. 4º da L 10.865/2004, ao considerar ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, visou eliminar a incerteza quando à efetiva ocorrência do fato gerador. Trata-se de elemento temporal, posterior à ocorrência do fato gerador, fixado pela lei no interesse da arrecadação e fiscalização das contribuições.*

*3. O dispositivo não se aplica na hipótese de registro antecipado da declaração de importação, que é anterior à ocorrência do fato gerador das contribuições, e está sujeito a posterior revisão.*

*4. O registro antecipado não é o marco que define qual a legislação aplicável para efeito de incidência ou não das contribuições. O que define a legislação aplicável é o momento da ocorrência do fato gerador.*

*5. O despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro. Trata-se de típico procedimento administrativo de fiscalização.*

*6. De acordo com o art. 612 do Regulamento Aduaneiro, não se considera espontânea a denúncia apresentada no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria.*

Noticiam os autos que a recorrente impetrou mandado de segurança, em 02/06/2004, objetivando o afastamento da multa aplicada de ofício pela autoridade fiscal decorrente da incidência de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação incidentes sobre a importação de mercadorias a granel, submetida a despacho aduaneiro antecipado, nos termos do art. 16, da IN SRF 206/02, bem assim para obter o desembaraço aduaneiro da referida importação. Por isso que a requerente procedeu ao registro das Declarações de Importação em 28, 29 e 30/04/2004, sem o recolhimento das exações, que seriam devidas apenas a partir da ocorrência dos fatos geradores ocorridos a partir de 01/05/2004. Todavia, por equívoco, a empresa recolheu espontaneamente os tributos, juntamente com multa moratória de 0,33%.

O Delegado da Receita Federal, sob a alegação de que o recolhimento da PIS/COFINS teria sido efetuado extemporaneamente, exigiu multa de ofício de 75% do valor reco-

lhido a título de tributação, como condição ao desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas.

O Juízo Federal de primeiro grau deferiu parcialmente a liminar, por considerar indevida a retenção de mercadorias como forma de coação ao pagamento de tributos e consentâneos, o que restou confirmado quando da prolação da sentença, que declarou a inexigibilidade da aludida multa, haja vista que os fatos geradores teriam ocorrido anteriormente à entrada em vigor da Lei 10.865/04 (1º/05/04), que instituiu as exações.

Foi interposto recurso de apelação pela Fazenda Nacional, em 27/08/2007, o qual restou provido pelo TRF da 4ª Região, nos termos da seguinte ementa:

*TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. COFINS. ATRASO NO RECOLHIMENTO. MULTA. DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. MERCADORIA A GRANEL. DESPACHO ANTECIPADO. FATO GERADOR. ENTRADA DA MERCADORIA NO TERRITÓRIO NACIONAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.*

1. O fato gerador material das contribuições instituídas pela Lei 10.865/2004 é a entrada dos bens estrangeiros no território nacional.

2. O inc. I do art. 4º da L 10.865/2004, ao considerar ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, visou eliminar a incerteza quando à efetiva ocorrência do fato gerador. Trata-se de elemento temporal, posterior à ocorrência do fato gerador, fixado pela lei no interesse da arrecadação e fiscalização das contribuições.

3. O dispositivo não se aplica na hipótese de registro antecipado da declaração de importação, que é anterior à ocorrência do fato gerador das contribuições, e está sujeito a posterior revisão.

4. O registro antecipado não é o marco que define qual a legislação aplicável para efeito de incidência ou não das contribuições. O que define a legislação aplicável é o momento da ocorrência do fato gerador.

5. O despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro. Trata-se de típico procedimento administrativo de fiscalização.

6. De acordo com o art. 612 do Regulamento Aduaneiro, não se considera espontânea a denúncia apresentada no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria.

Nas razões de recurso especial, alegou-se violação dos arts. 3º, I, 4º, I, 13, I, e 53 da Lei 10.865/04; 114, 116 e 138 do CTN. Em suma, sustentou a recorrente que, nos termos da Lei 10.865/04, o fato gerador das exações em tela seria o registro da declaração de importação, o que, *in casu*, ocorreu anteriormente à entrada em vigor da referida lei, por isso que não teria ocorrido o pagamento extemporâneo dos tributos, sendo inexigível a multa de ofício aplicada, máxime em virtude do pagamento espontâneo, o que, por si só, já atrairia o benefício da denúncia espontânea, afastando a multa moratória.

Foram apresentadas contra-razões ao apelo, que restou admitido na instância originária.

Foi ajuizada medida cautelar, cujo pedido de liminar foi deferido por esta relatoria, nos seguintes termos:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPEN-SIVO A RECURSO ESPECIAL. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. LEI 10.865/2004. REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.*

*1. Medida Cautelar interposta com o objetivo de agregar efeito suspensivo a recurso especial, de forma a suspender os efeitos de decisão do TRF da 4ª Região que entendeu que o fato gerador do PIS/Importação e da COFINS/Importação, instituídos pela Lei 10.865/04, em vigor em 01/05/04, seria a entrada da mercadoria importada no território nacional, razão pela qual seria legítima a cobrança de multa de ofício fixada em 75% do valor recolhido a título das referidas exações.*

*2. A concessão de efeito suspensivo a Recurso Especial reclama a demonstração do periculum in mora, que se traduz na urgência da prestação jurisdicional, bem como, a caracterização do fumus boni juris consistente na plausibilidade do direito alegado.*

*3. In casu, o **fumus boni juris** encontra-se presente na plausibilidade do direito alegado, uma vez que, consoante recente precedente desta Corte Superior:*

*TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.*

*1. De acordo com a Lei n. 10.865, art. 4º, I, para efeito dos cálculos das contribuições do PIS e da COFINS, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo.*

*2. O fato gerador, na hipótese acima destacada, não é o do momento da operação de descarga da mercadoria, como pretende o Fisco.*

*3. A Lei n. 10.865, de 30.04.2004, entrou em vigor no dia 01.05.2004.*

*4. Declaração de importação registrada em 28.04.2004, portanto, antes da entrada em vigor da Lei n. 10.865/04.*

*5. Impossibilidade de, em face desse panorama fático, exigir, para a efetivação do desembaraço aduaneiro, o pagamento das contribuições do PIS e da COFINS.*

*6. Recurso especial da Fazenda Nacional a que se nega provimento.*

*(REsp 968.842/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 14/04/2008)*

*4. In casu, os registros das declarações de importação das mercadorias despachadas para consumo foram efetuados em 28, 29 e 30 de abril de 2004, anteriormente à entrada em vigor da Lei 10.865/04.*

*5. O **periculum in mora** reside na cobrança, pela autoridade fiscal, de multa que, em valores atuais, alcançaria o montante de R\$ 1.468.957,89 (hum milhão, quatrocentos e sessenta e oito mil novecentos e cinquenta e sete reais e oitenta e nove centavos), o que importaria grave prejuízo de difícil reparação à requerente que, no caso do inadimplemento, ver-se-ia impossibilitada de obter a expedição de CND.*

*6. Liminar deferida para conceder efeito suspensivo ao Recurso Especial 1118815/RS até o seu julgamento final.*

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.118.815 - RS (2009/0010907-8)

EMENTA

**TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. LEI 10.865/2004. REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. REGULAMENTO ADUANEIRO. REGISTRO ANTECIPADO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. DESPACHO ANTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. BENEFÍCIO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.**

1. O registro antecipado da declaração de importação é mero benefício concedido pela autoridade fiscal ao importador (sob a condição de recolhimento de eventual diferença tributária por ocasião da ocorrência do fato gerador), cuja finalidade específica é propiciar a descarga direta de cargas a granel, não tendo o condão de alterar o momento da ocorrência do fato gerador, para fazê-lo retroagir. A previsão em lei é imprescindível à exigência de recolhimento do tributo antes da ocorrência do fato gerador.

2. O fato imponível das contribuições para o PIS/COFINS-Importação ocorre com a entrada dos bens estrangeiros no território nacional, sendo certo que, para efeitos de cálculo, realiza-se na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, nos termos da Lei n. 10.865/2004, *in verbis*:

*“Art. 3º O fato gerador será:*

*I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; (...)”*

*“Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:*

*I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo; (...)”*

3. Com efeito, ante a dificuldade na aferição do exato momento em que se realiza a entrada dos bens no território nacional (fato gerador material), a referida lei, para efeito de cálculo das contribuições, estabeleceu, como elemento temporal do fato gerador, a data do registro da declaração de importação, de molde a facilitar a arrecadação e a fiscalização pela autoridade administrativa. (Precedente: REsp 968.842/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 14/04/2008).

4. O art. 144 do CTN prescreve que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, por isso que, considerando-se ocorrido o fato gerador das contribuições na data de registro da declaração de importação, a lei vigente nesse momento rege o lançamento.

5. O despacho aduaneiro, efetuado na data de registro da declaração de importação, coincide com o momento definido por lei como de ocorrência do fato gerador do PIS/COFINS-Importação, sendo certo que, antes da entrada da mercadoria no território nacional, não há importação.

6. *In casu*, os registros foram efetuados na modalidade de Registro Antecipado, vale dizer, houve o registro da declaração de importação, anteriormente à ocorrência do fato gerador das contribuições.

7. O registro antecipado da declaração de importação não tem o condão de alterar o momento da ocorrência do fato gerador, para fazê-lo retroagir.

8. No caso *sub judice*, o registro antecipado das Declarações de Importação foi realizado em 28, 29 e 30/04/2004, tendo ocorrido os fatos geradores após o início da vigência da Lei 10.865/2004, que instituiu as contribuições, por isso que devidos os tributos e a multa por atraso no recolhimento.

9. O Regulamento Aduaneiro, no art. 612, prevê que, *in verbis*:

*“Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).*

*§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):*

*I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; ou*

*II - após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.”*

10. *In casu*, consoante consignado pelo Tribunal *a quo*, “o recolhimento com atraso das contribuições, no caso, ocorreu no curso do despacho aduaneiro, de modo que não resta configurada a denúncia espontânea.” (fls. e-STJ 288).

11. Recurso especial desprovido.

## VOTO

**O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator):** Preliminarmente, impõe-se o conhecimento do apelo, porquanto prequestionada a matéria federal suscitada.

A recorrente pleiteia o reconhecimento da inexigibilidade da multa de ofício pelo atraso no pagamento do PIS-importação e da COFINS-importação, ao argumento de que a Lei 10.865/2004, que instituiu as contribuições, entrou em vigor em 01/05/2004, posteriormente à data do registro das declarações de importação, que se deram em 28/04/2004, 29/04/2004 e 30/04/2004, razão pela qual, sendo estes registros o fato gerador dos tributos, não houve pagamento em atraso.

Deveras, o **fato imponível** das contribuições para o PIS/COFINS-Importação ocorre com a entrada dos bens estrangeiros no território nacional, sendo certo que, para efeitos de cálculo, realiza-se na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo, nos termos da Lei n. 10.865/2004, *in verbis*:

*“Art. 3º O fato gerador será:*

*I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; (...)”*

*“Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:*

*I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo; (...)”*

## JURISPRUDÊNCIA

Com efeito, ante a dificuldade na aferição do exato momento em que se realiza a entrada dos bens no território nacional (fato gerador material), a lei, para efeito de cálculo das contribuições, estabeleceu, como elemento temporal do fato gerador, a **data do registro da declaração de importação**, de molde a facilitar a arrecadação e a fiscalização pela autoridade administrativa, fixando-a como marco para o recolhimento do tributo.

O art. 144 do CTN prescreve que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, por isso que, sendo considerado ocorrido o fato gerador das contribuições em tela na data de registro da declaração de importação, a lei vigente nesse momento é que vai reger o lançamento.

Nesse sentido, precedente desta Corte Superior:

*TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.*

1. *De acordo com a Lei n. 10.865, art. 4º, I, para efeito dos cálculos das contribuições do PIS e da COFINS, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo.*

2. *O fato gerador, na hipótese acima destacada, não é o do momento da operação de descarga da mercadoria, como pretende o Fisco.*

3. *A Lei n. 10.865, de 30.04.2004, entrou em vigor no dia 01.05.2004.*

4. *Declaração de importação registrada em 28.04.2004, portanto, antes da entrada em vigor da Lei n. 10.865/04.*

5. *Impossibilidade de, em face desse panorama fático, exigir, para a efetivação do desembaraço aduaneiro, o pagamento das contribuições do PIS e da COFINS.*

6. *Recurso especial da Fazenda Nacional a que se nega provimento.*

*(REsp 968.842/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 14/04/2008)*

Não obstante, *in casu*, os registros foram efetuados na modalidade de Despacho Antecipado, vale dizer, houve o registro antecipado da declaração de importação, anteriormente à ocorrência do fato gerador das contribuições, e que, por isso, está sujeito à posterior revisão.

O Regulamento Aduaneiro, sobre o despacho de importação ou aduaneiro, dispõe, *in verbis*:

**“Art. 482.** *Despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas ao seu desembaraço aduaneiro.”*

**“Art. 485.** *Tem-se por iniciado o despacho de importação na data do registro da declaração de importação.”*

§ 1º *O registro da declaração de importação consiste em sua numeração pela Secretaria da Receita Federal, por meio do Siscomex.*

§ 2º *A Secretaria da Receita Federal disporá sobre as condições necessárias ao registro da declaração de importação e sobre a dispensa de seu registro no Siscomex.”*

*“Art. 486. O despacho de importação deverá ser iniciado em (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 44, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 2º):*

*I - até noventa dias da descarga, se a mercadoria estiver em recinto alfandegado de zona primária;*

*II - até cento e vinte dias da entrada da mercadoria em recinto alfandegado de zona secundária; e*

*III - até noventa dias, contados do recebimento do aviso de chegada da remessa postal.”*

Da mera leitura da legislação supratranscrita, dessume-se que o despacho aduaneiro, efetuado na data de registro da declaração de importação, coincide com o momento definido por lei como de ocorrência do fato gerador das obrigações correspondentes às contribuições, quando então será calculado o montante devido e, se for o caso, proposta a aplicação da penalidade cabível, sendo forçoso concluir que, antes da entrada da mercadoria no território nacional, não há importação.

É cediço que não se pode exigir do importador o recolhimento de tributo antes da ocorrência do fato gerador, ao menos que tal exigência esteja prevista em lei.

Com efeito, o registro antecipado da declaração de importação é benefício concedido pela autoridade fiscal ao importador (sob a condição de recolhimento de eventual diferença tributária por ocasião da ocorrência do fato gerador), cuja finalidade específica é propiciar a descarga direta de cargas a granel, não tendo o condão de efeito de alterar o momento da ocorrência do fato gerador.

Os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade determinam que só existe fato gerador do tributo quando tenham ocorrido todos os aspectos previstos na norma de incidência, já que as relações jurídicas devem estar calcadas em critérios de segurança e certeza.

*In casu*, os registros foram efetuados na modalidade de Despacho Antecipado, vale dizer, houve o registro da declaração de importação, anteriormente à ocorrência do fato gerador das contribuições, em 28, 29 e 30/04/2004, sem o recolhimento das exações, tendo ocorrido os fatos geradores após o início da vigência da Lei 10.865/2004, que instituiu as contribuições, não merecendo reforma o acórdão recorrido neste particular.

No tocante à aplicação do benefício da denúncia espontânea, melhor sorte não assiste à recorrente.

O Regulamento Aduaneiro, no art. 612, prevê que, *in verbis*:

*“Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).*

*§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 102, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):*

*I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; ou*

*II - após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.”*

*In casu*, consoante consignado pelo Tribunal a quo, “o recolhimento com atraso das contribuições, no caso, ocorreu no curso do despacho aduaneiro, de modo que não resta configurada a denúncia espontânea.” (fls. e-STJ 288)

## JURISPRUDÊNCIA

*Ex positis*, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.  
É o voto.

### **CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2009/0010907-8	<b>PROCESSO ELETRÔNICO</b>	<b>REsp 1.118.815/RS</b>
---------------------------------	--------------------------------	--------------------------

Número Origem: 200471010019507

<b>PAUTA: 24082010</b>	<b>JULGADO: 24082010</b>
------------------------	--------------------------

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **IVALDO OLÍMPIO DE LIMA**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE	:	BUNGE FERTILIZANTES S/A
ADVOGADO	:	GISA MARIA PEREIRA NEVES LEAL E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 24 de agosto de 2010

**BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 09/09/2010).

**ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO CONJUGADO COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.194.999 - RJ

RELATORA	:	MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE	:	XEROX COMERCIO E INDUSTRIA LTDA
ADVOGADO	:	ANDRE MARTINS DE ANDRADE E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICIPIO DE ITATIAIA
ADVOGADO	:	RENATO LUIZ GAMA DE VASCONCELLOS E OUTRO(S)

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS – SÚMULA VINCULANTE 31/STF – CONTRATO DE LOCAÇÃO CONJUGADO COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA.

1. Segundo a Súmula Vinculante 31/STJ, “ é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

2. É válida a tributação de ISS sobre os serviços de manutenção e de assistência técnica, em razão de expressa previsão na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 (item que 14.02 - “assistência técnica”).

3. O STF ainda não tratou definitivamente da questão envolvendo a conjugação de locação bem móvel e serviços acessórios, como o prestação de assistência técnica.

4. A existência de prestação de serviço de assistência técnica, em caráter acessório ao contrato de locação de bem móvel, não justifica a incidência do ISS sobre o valor total da operação, sob pena de ofensa à Súmula Vinculante 31/STF.

5. Recurso especial provido.

**ACÓRDÃO**

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

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Dr(a). MARCO ANDRÉ DUNLEY GOMES, pela parte RECORRENTE: XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

Dr(a). RENATA DO AMARAL GONÇALVES (Protestará por Juntada), pela parte RECORRIDA: MUNICÍPIO DE ITATIAIA

Brasília-DF, 26 de agosto de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON  
Relatora

## JURISPRUDÊNCIA

### RECURSO ESPECIAL Nº 1.194.999 - RJ (2010/0090823-5)

RECORRENTE	:	XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
ADVOGADO	:	ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE ITATIAIA
ADVOGADO	:	RENATO LUIZ GAMA DE VASCONCELLOS E OUTRO(S)

### RELATÓRIO

**A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON:** Trata-se de recurso especial, fundado nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional, contra acórdão assim emendado (fl. 434, e-STJ):

Apelação Cível. Mandado de Segurança preventivo. Incidência do tributo ISS sobre atos praticados pela empresa apelante, XEROX. Não se trata de simples locação, mas sim de atividade que engloba serviços como a manutenção da máquina. Locação significa, exclusivamente, o direito de usar mediante paga, mas havendo incidência de outros serviços, legal é a cobrança do ISS. Decisão do STJ em Recurso Extraordinário, afirmando a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre locação de bens móveis, por maioria, não significa sujeição dos Tribunais, posto que não declarada a suspensão do dispositivo pelo Senado Federal. Ausência de infração aos artigos 154, I e 156, III, da Constituição Federal, uma vez que não se trata de mera locação de bens móveis. Recurso desprovido.

Os embargos de declaração opostos pela empresa foram rejeitados, nos moldes da ementa seguinte (fl. 769, e-STJ):

Embargos de declaração. Se o contrato entre as partes, expressamente, prevê, em cláusula própria, que a locadora se incumbirá da conservação técnica e reparo do equipamento, bem como proverá treinamento específico de servidores designados pelo Município, claro está que não se trata de mero contrato de locação, como previsto no artigo 565 do Código Civil (e não antigo artigo 1.188), não se subsumindo na hipótese o previsto no inciso I do artigo 566 do mesmo diploma legal (artigo 1.189 do CC/1916). Esta prestação de serviço, sem dúvida alguma, transforma o contrato e seu valor é a base de cálculo do imposto, cuja incidência se impõe. Como dito no julgamento do recurso extraordinário argüido pelo recorrente, se a hipótese versasse sobre locação pura e simples, desacompanhada da prestação de serviços, não incidiria o imposto, mas, com na hipótese, há cláusula expressa especificando o serviço, a incidência do tributo se faz necessária. Este entendimento decorre do referido no RE 116121-3/SP, anexado pelo autor às fls. 31, § 3º parágrafo. Embargos rejeitados.

A recorrente, além de sustentar divergência jurisprudencial, aponta ofensa aos arts. 165, 458, II, e 535, I e II, do CPC (nulidade do acórdão) e, no mérito, aos arts. 1.188, 1.189, I, e 1.216 do CC/1916 e ao art. 8º do Decreto 406/1968, afastando-se a incidência do Imposto sobre Serviços – ISS sobre a receita proveniente da locação de bens móveis.

Com contrarrazões às fls. 1013-1035, subiram os autos por força de decisão em Agravo de Instrumento (fl. 1077, e-STJ).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.194.999 - RJ (2010/0090823-5)

RELATORA	:	MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE	:	XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
ADVOGADO	:	ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE ITATIAIA
ADVOGADO	:	RENATO LUIZ GAMA DE VASCONCELLOS E OUTRO(S)

VOTO

**A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relatora):** Cuida-se, originariamente, de mandado de segurança impetrado pela Xerox Comércio e Indústria, objetivando o afastamento da incidência de ISS sobre locação de bens móveis.

O Tribunal de origem confirmou a sentença, pela denegação da ordem, sob o fundamento de que não se trata de simples locação, mas sim de atividade que engloba serviços como a manutenção da máquina.

Nas razões do recurso especial, a empresa, preliminarmente, aponta omissão no acórdão recorrido “em relação à inexistência de remuneração pelo suposto ‘serviço prestado’, já que o contrato de fls. 62/65, que deu supedâneo ao equivocadamente entendido desafiado pelo presente recurso, dispõe clara e expressamente que o cumprimento de tais obrigações se perfaz sem quaisquer ônus para o Contratante/Locatário” (fl. 784, e-STJ). No mérito, afirma que o aresto combatido contraria jurisprudência do STF.

Em detida análise dos autos, verifico que a instância ordinária, de fato, não fez distinção entre o serviço de locação de bem móvel e a assistência técnica prestada pela empresa, pois, no seu entender, a simples presença deste último serviço já tornaria obrigatória a exação sobre o valor total da operação.

Apenas a título exemplificativo, colaciono trecho do voto-condutor proferido por ocasião do julgamento dos embargos de declaração opostos pela empresa (fl. 770, e-STJ):

O contrato firmado entre a empresa Xerox e o Município de Itatiaia, como se vê às fls. 63, traz em seu bojo uma cláusula (quinta) onde a empresa locadora se obriga a atender chamados de emergência, de conservação técnica e reparo do equipamento, substituindo as peças que se fizerem necessárias em 48 horas.

O parágrafo primeiro da referida cláusula traz em seu bojo a obrigação da locadora em efetiva treinamento específico em servidores designados pelo Município, em local indicado pela locadora.

Assim, entendo que o contrato em questão, como dito no acórdão recorrido, é um pacto de natureza cumulativa, englobando locação e prestação de serviços, desnaturando o contra que não pode ser entendido como de locação pura.

A decisão do Egrégio STF, cuja cópia foi carreada aos autos pela empresa, se coaduna com este entendimento, pois, como já referido pelo ilustre representante do MP de primeiro grau, às fls. 186/188, qualquer contrato, como o firmado entre as partes, que faça incidir uma prestação de serviços deve sofrer a incidência do tributo do ISS.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento de que é inconstitucional a incidência de ISS sobre locação de bens móveis, tendo, inclusive editado súmula vinculante (Súmula Vinculante 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”).

## JURISPRUDÊNCIA

A questão que se faz é a seguinte: as operações de locação de bens móveis conjugadas com prestação de outros serviços torna válida a exação sobre o valor total da transação?

O problema não é de simples solução.

O Pretório Excelso, quando da aprovação do referido enunciado vinculante, tratou, ainda que *en passant*, sobre essa discussão.

Na assentada de 4.2.2010, o Ministro Joaquim Barbosa encaminhou ao Plenário proposta de súmula vinculante com a seguinte redação: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis **dissociadas da prestação de serviços**” (grifei).

Em razão de manifestação do Ministro Cezar Peluso, modificou-se a redação, para suprimir a expressão final “dissociadas da prestação de serviços”.

Para que se entenda as razões, parece-me oportuno trazer parte das discussões travadas na referida sessão plenária:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Senhor Presidente se Vossa Excelência me permite, acho que o que o eminente advogado propôs tem certa razão de ser.

Veja bem: estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada cabe imposto? Não. Então, a referência a “dissociada” é desnecessária, porque, quando associada, também não incide. **Quando há contrato de locação de móveis e, ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de móveis continua não suportando o imposto; o serviço, sim. Se não tiver nenhuma ligação com prestação de serviço, também continua não suportando; não há incidência.** Noutras palavras, o “dissociada” aí realmente é inútil e pode gerar dúvida. E, quando for associada, está sujeita ao imposto sobre prestação de serviço?

A meu ver, com o devido respeito, não há prejuízo algum ao sentido das inúmeras decisões, se for cortada a expressão final “dissociada da prestação de serviço”. **É inconstitucional a incidência sobre locação de móveis só.**

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Eu não vejo prejuízo na supressão dessa expressão. A minha preocupação foi em relação àquelas situações em que a prestação de serviço vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo: locação de maquinário, e vem o seu operador. Nessa hipótese, muito comum.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Então, esse caso aí é a prestação de serviço típica, não é a locação de móvel como tal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Pois é, mas a prestação é escamoteada aí.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Sim, mas a pergunta é a seguinte: existem, neste caso, locação de móvel e prestação de serviço, ou existem ambas?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Tem as duas coisas, mas o que aparece é só a locação de móveis.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - **Então a locação de móvel não tem incidência, mas a prestação de serviço tem.**

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Mas, como eu disse, não vejo essas questões periféricas que podem surgir aí, podem ser resolvidas em relação e em outros procedimentos. Não vejo nenhum problema.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - O meu receio é exatamente que se raciocine nestes termos: quando associadas, elas ficam sujeitas a imposto? Não ficam.

(...)

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE E RELATOR) - Portanto: É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - **Presidente, com isso ficamos fiéis ao que assentado pela Corte, já que, quando da formalização do *leading case*, não houve o exame da matéria quanto à conjugação “locação de bem móvel e serviço”.**

Deve-se esperar, portanto, reiterados pronunciamentos do Tribunal sobre possível controvérsia envolvida a junção, para posteriormente editar-se um verbete. (grifei).

Fica evidente, especialmente, pela última declaração do Ministro Marco Aurélio, que a questão envolvendo a conjugação de locação bem móvel e serviço ainda não foi definitivamente apreciada pela Corte Constitucional.

Contudo, é possível, desde já, estabelecer alguns pontos incontroversos:

- é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis (por expressa disposição da Súmula Vinculante 31); e

- é válida a tributação de ISS sobre os serviços de manutenção e de assistência técnica, em razão de expressa previsão na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 (item que 14.02 - “assistência técnica”).

A dúvida persiste nos casos em que não se individualiza o *quantum* remuneratório para cada atividade, ou seja, não se delimita o valor da operação relativa à locação e a quantia devida a título de serviços de manutenção.

A propósito, frise-se que essa circunstância encontra-se presente na maioria dos contratos de locação de bens móveis, em que se garante a prestação de assistência técnica do bem locado. Afinal, ao se atribuir um valor global ao contrato de locação, raramente se discrimina a parcela devida pela locação pura e pelos serviços de manutenção.

Conforme já dito, o STF ainda não tem uma solução definitiva para as situações de conjugação de locação de bens móveis e serviços, contudo, entendo que, a partir das teses já estabelecidas, é possível dirimir a controvérsia no presente caso. Vejamos.

É fato incontroverso que há Contrato de Locação de Bens Móveis (máquinas copadoras, impressoras e outros equipamentos) firmado pela Xerox Comércio e Indústria Ltda. e o ente municipal. Ora, a partir da disposição da Súmula Vinculante 31, é inconstitucional a cobrança de ISS pelo Fisco sobre a totalidade do contrato de locação bens móveis.

Ocorre que, em análise do contrato em questão, o Tribunal de origem verificou também a existência de prestação de serviço de assistência técnica. Entretanto, tal circunstância não justifica a incidência do ISS sobre a parcela referente à operação de locação “pura” de bem móvel, apenas permite a tributação sobre os serviços em questão. Ao que parece, a instância ordinária adotou critério da preponderância do serviço prestado, que não mais se aplica para fins de definição da exação devida.

Ressalto que não estou analisando cláusula contratual – o que é obstado pela Súmula 5/STJ. Limito a análise aos dados apreciados pela instância ordinária e constantes das decisões por ela proferidas.

## JURISPRUDÊNCIA

Assim, constato que há inconstitucionalidade na autuação fiscal da autoridade municipal e que, por conseguinte, as decisões proferidas pela instância ordinária afrontam a jurisprudência constitucional sobre o tema, merecendo reforma, sob pena de ofensa direta ao referido enunciado vinculante.

Ressalva-se, todavia, que a autoridade fiscal proceda a apuração do *quantum* devido apenas a título dos serviços de assistência técnica prestados, por meio do procedimento administrativo próprio.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial.

Sem honorários advocatícios (Súmula 105/STJ).

É o voto.

### **CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 20100090823-5	<b>PROCESSO ELETRÔNICO</b>	<b>REsp 1.194.999/RJ</b>
--------------------------------	--------------------------------	--------------------------

Números Origem: 1134549 200100118631 200301874090 200401487141  
200802781266 200813407718 200813517857 563942 696578

<b>PAUTA: 26082010</b>	<b>JULGADO: 26082010</b>
------------------------	--------------------------

#### **Relatora**

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE	:	XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
ADVOGADO	:	ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MUNICÍPIO DE ITATIAIA
ADVOGADO	:	RENATO LUIZ GAMA DE VASCONCELLOS E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto sobre Serviços

#### **SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). **MARCO ANDRÉ DUNLEY GOMES**, pela parte RECORRENTE: XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

Dr(a). **RENATA DO AMARAL GONÇALVES**(Protestará por Juntada), pela parte RECORRIDA: MUNICÍPIO DE ITATIAIA

## CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Mauro Campbell Marques votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília, 26 de agosto de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 22/09/2010).

## **CPMF SOBRE RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITA. INOCORRÊNCIA DE IMUNIDADE.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259 Rio Grande do Sul

RELATOR : Min. Ricardo Lewandowski

RECTE.(S) : A. Guerra S/A Implementos Rodoviários

ADV. (A/S) : Lucas Braga Eichenberg e Outro (A/S)

ADV. (A/S) : Daniel Lacasa Maya

RECDO. (A/S) : União

ADV. (A/S) : Procurador-Geral do Estado do Rio Grande do Sul.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENÇÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESCRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

I – O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

II – Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atendendo sempre para o escopo pretendido pelo legislador.

III – A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras – não se confunde com as receitas.

IV – Recurso extraordinário desprovido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso, na con-

## JURISPRUDÊNCIA

formidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria e nos termos do voto do relator, negar provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Cezar Peluso (Presidente), que lhe davam provimento.

Brasília, 12 de agosto de 2010

**RICARDO LEWANDOWSKI - RELATOR**

**11/12/2008**

**PLENÁRIO**

**Recurso Extraordinário 566.259 Rio Grande do Sul**

**Relator** : **Min. Ricardo Lewandowski**  
Recte.(s) : A. Guerra S/A Implementos Rodoviários  
Adv. (A/S) : Lucas Braga Eichenberg e Outro (A/S)  
Adv. (A/S) : Daniel Lacasa Maya  
Recdo. (A/S) : União  
Adv. (A/S) : Procurador-Geral do Estado do Rio Grande do Sul.

### **RELATÓRIO**

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI**: - Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em sede de mandado de segurança, de cuja ementa extraio a seguinte decisão:

“A imunidade objetiva prevista no art. 149, § 2º, inc. I, da CF, na redação dada pela EC nº 33/2001, abrange somente as contribuições sociais que incidem sobre o faturamento ou receita, decorrentes de operações de exportação, não abarcando a CPMF, que tem como fato gerador a movimentação ou transmissão de valores e de créditos de natureza financeira e lançamentos de débitos e créditos em contas correntes, independentemente da origem dos créditos” (fl.85).

Neste RE, interposto com fundamento no art. 102, III, a da Constituição, a recorrente sustenta, em suma, que

“a movimentação financeira é tão-somente o fato que desencadeia a incidência da CPMF, a qual, em se tratando de receitas de exportação, incide sobre estas e, aí, contraria a imunidade de que trata o artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.” (fl. 98, grifos no original).

Alega, ainda, que, não obstante tenha a CPMF como fato gerador as movimentações financeiras, a sua base de cálculo corresponde à totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, inclusive as oriundas de exportação, alcançadas pela imunidade constitucional.

Submeti à Corte manifestação no sentido da existência de repercussão geral do tema em discussão, a qual foi por ela reconhecida (DJE de 8/5/2008).

O Subprocurador-Geral da República Roberto Monteiro Gurgel Santos opinou pelo conhecimento e desprovimento do RE (fls. 135-139).

É o relatório.

Recurso Extraordinário 566.259 Rio Grande do Sul

## VOTO

O Sr. Ministro **RICARDO LEWANDOWSKI** (Relator): A matéria sob análise tem como referência o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal,<sup>1</sup> acrescido pela Emenda Constitucional 33/2001, que estabelece a imunidade das receitas decorrentes de exportação, relativamente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

A discussão, neste RE, cinge-se a saber se essa imunidade alcança ou não a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, que recai sobre receitas decorrentes de exportação.

Bem examinada a questão, entendo que a resposta é, *data venia*, negativa.

Com efeito, nada há no referido dispositivo constitucional que autorize a inclusão da CPMF, no âmbito da referida imunidade, visto tratar-se de contribuição destinada ao custeio da Seguridade Social, mais especificamente, da Previdência Social, do Fundo Nacional de Saúde e do Fundo de Combate à Erradicação da Pobreza, nos termos dos arts. 74, 75, 79 e 80 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, cuja disciplina se contém no art. 195 da Constituição.

Em se tratando de imunidade tributária, segundo tem assentado esta Suprema Corte, a interpretação do texto normativo há de ser não apenas restritiva, mas sobretudo, teleológica, devendo o exegeta atentar para os fins que o legislador buscou lograr com benesse fiscal.<sup>2</sup>

Nesse sentido, diz Humberto Ávila que

“a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem normalmente aplicado as normas relativas à imunidade, de modo teológico, no sentido de examinar os fins subjacentes às normas constitucionais, de sorte a abranger na imunidade os fatos necessários à garantia dos fins públicos referentes às imunidades...”<sup>3</sup>

---

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

(...)

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

“1 – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

2. CF, dentre outros, RE 170.784, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator para o acórdão, Min. Nelson Jobim; RE 424.819, Rel. Min. Gilmar Mendes; e RE 169.625, Rel. Min. Maurício Corrêa.

3. ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p 215.

## JURISPRUDÊNCIA

O inciso I do § 2º do art. 149, como se sabe, teve como escopo incentivar as exportações brasileiras, contribuindo para o bom desempenho do balanço de pagamentos do País e, em conseqüência, para o desenvolvimento econômico nacional, mediante a desoneração das receitas oriundas dessas atividades, mas tão-somente quanto às contribuições expressamente referidas no caput do art. 149 da Carta Magna, dentre as quais não se inclui a CPMF em face de sua destinação e regramento especialíssimos.

Sim, porque, nas palavras de Hamilton dias de Souza

“As contribuições especiais para a seguridade social têm regime jurídico, em parte, diverso das demais, não se sujeitando, por exemplo, aos princípios da anterioridade de que trata p art. 150, III, b, da CF, mas sim à regra do art. 195, § 6º”<sup>4</sup>

É bem verdade que as movimentações financeiras são fatos que decorrem das receitas, mas com estas, obviamente, não se confundem, eis que ambas consubstanciam hipóteses de incidência tributária diversas.<sup>5</sup>

A hipótese de incidência da CPMF, como se sabe é a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, a teor do art. 74 ADCT, inserido pela Emenda Constitucional 12/1996, cujo regulamento, no plano infraconstitucional, é dado pela Lei 9.311/96, modificada pela Lei 9.539/97, nada tendo a ver, a não ser indiretamente, com as receitas resultantes de exportação. Do ponto de vista jurídico-tributário referem-se imponentes distintos.

Como corretamente assinalou o digno magistrado de primeiro grau, Rafael Farinatto Aymone, ao sentenciar,

“receita’ e ‘movimentação financeira’ são realidades fáticas e base econômica absolutamente distintas, que, à míngua de expressa previsão constitucional, não podem merecer o mesmo tratamento tributário, sob pena de estender-se a imunidade para situação não prevista na Constituição Federal”.

Ademais, se levada às últimas conseqüências a interpretação que a recorrente pretende conferir ao inciso I do § 2º do art. 149, chegar-se-ia à absurda conclusão de que todo e qualquer fato econômico ou financeiro decorrente das receitas de exportação, ainda que remotamente com elas relacionado, a exemplo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, também estaria abrangido pela norma imunizante.

O tema já foi objeto de estudo por parte de diversos especialistas, dentre os quais Leandro Paulsen, que assim se pronunciou sobre ele:

---

4. SOUZA, Hamilton Dias de Contribuições para a Seguridade Social. In. MARTINS, Ives Gandra (org.). Curso de Direito Tributário. Vol. 2. 5ª Ed. Belém CEJUP, 1997, p. 121

5. Para MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 166, é a “a situação [contida na lei] necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária”.

“A imunidade das receitas, note-se, alcança os tributos que incidem sobre a tal base econômica tão-somente. Não se pode pretender aplicá-la á CPMF e a outras contribuições que não incidem sobre a ‘receita.’”<sup>6</sup>

De outra parte, anoto que o financiamento da Seguridade Social encontra arrimo no princípio da solidariedade. Esse fundamento foi bem explorado no RE 227.832/PR, cujo relator, o Ministro Carlos Velloso, valeu-se de uma interpretação sistemática para restringir o alcance do § 3º do art. 155 da Constituição, em sua redação original, concluindo pela incompatibilidade entre o mencionado princípio e a concessão de imunidade no tocante a contribuições sociais, no caso de empresa de grande porte, de mineração, de eletricidade, de telecomunicações e distribuidoras de derivados de petróleo.

E no RE 144.971/DF, que tratava de questão semelhante, o Ministro Carlos Velloso, destacou em seu voto trecho de pronunciamento do Tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, abaixo transcrito, que aponta na mesma direção:

“Dizer que o art. 155 § 3º da CF barra as CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS, mormente as sociais, seria o mesmo que dizer dispensados da mantença da seguridade social e das contribuições do art. 149 da Carta, as empresas de mineração, as concessionárias de energia elétrica, a indústria e o comércio de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, o que seria um ABSURDO LÓGICO, altamente atentatório aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e da igualdade tributária (art. 150, II), sem falar no art. 195, ‘caput’ da CF que defere a TODOS o dever de contribuir para seguridade social”.

Isso significa dizer que, quando se cuida de reconhecer a imunidade relativamente a contribuições sociais, é previsto sempre sopesar valores, sendo escusado dizer que o valor solidariedade prepondera sobre qualquer outro de cunho econômico, visto estar ele diretamente referenciado ao postulado da dignidade humana, pilar sobre o qual se assenta o próprio arcabouço republicano. Por isso mesmo é que o art. 195 da Carta Magna estabelece que a “seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta a indireta, nos termos da lei (...)”.

Convém consignar, por fim, que o art. 85 do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional 37/02 – portanto posterior à EC 33/01 – previu, de forma minuciosa, diversas hipóteses de não-incidência da CPMF, sem fazer qualquer menção às receitas decorrentes de exportação, silêncio eloqüente que, à toda evidência precisa ser levado em consideração para a correta exegese do dispositivo sob exame.

Isso posto, conheço do recurso extraordinário, mas nego-lhe provimento.

---

6. PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 182.

## JURISPRUDÊNCIA

### RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259-4 RIO GRANDE DO SUL

#### VISTA

A Sra. Ministra Ellen Gracie – Senhor Presidente, se assim me autorizem os colegas, gostaria de antecipar pedido de vista, tal como fiz anteriormente, da semana passada, relativamente aos REs nº 474.132, relatoria de Vossa Excelência, e nº 564.413, de relatoria do Ministro Marco Aurélio.

#### PLENÁRIO

#### EXTRATO DE ATA

### RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259-4

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

#### RELATOR: MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

RECTE. (S) : A. GUERRA S/A IMPLEMENTOS E RODOVIÁRIOS

ADV. (S/A) : LUCAS BRAGA EICHENBERG E OUTRO (A/S)

ADV. (S/A) : DANIEL LACASA MAYA

RECDO. (S/A) : UNIÃO

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

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (relator), conhecendo e negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Ellen Gracie. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Menezes Direito. Falou pela recorrente o Dr. Daniel Lacasa Maya. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 11.12.2008.

Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Ellen Gracie, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Cármen Lúcia e Menezes Direito.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.

Luiz Tomimatsu  
Secretário

12/08/2010

TRIBUNAL PLENO

### RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259 RIO GRANDE DO SUL

#### VOTO – VISTA

A Senhora Ministra Ellen Gracie: 1. Solicite vista para melhor analisar a extensão da imunidade estabelecida pelo art. 149, § 2º, I, da CF, que dispõe:

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

...

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Parágrafo acrescido pela EC 33/01)

“I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

Discute-se se a norma é aplicável à CPMF.

2. O recurso Extraordinário que ora se aprecia é de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que votou pelo desprovisionamento do recurso da empresa contribuinte para que a imunidade não alcance as movimentações financeiras (CPMF).

3. A competência para a instituição de contribuições ditas especiais – por oposição às contribuições de melhoria – é outorgada pelo art. 149 e pelo art. 149-A da Constituição Federal, contando, ainda, com algum detalhamento em outros dispositivos, como os arts. 177, § 4º, e 195.

Tal espécie de tributo caracteriza-se por impor a um determinado grupo de contribuintes – ou, potencialmente, à toda a sociedade, no que diz respeito às contribuições de seguridade social – o custeio de atividades públicas que lhes digam respeito voltadas à realização de fins constitucionalmente estabelecidos.

Nesse sentido é que o art. 149 permite a instituição de contribuintes como instrumento da atuação da União nas áreas social, de intervenção no domínio econômico e do interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como autoriza os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituírem contribuições previdenciárias para o custeio de regime próprio de previdência e, finalmente, o art. 149-A dá competência aos Municípios e ao Distrito Federal para que institua contribuição para o custeio da iluminação pública.

Pertinentes, no ponto, detalhar a classificação das contribuições especiais, com amparo no Texto Constitucional:

“Contribuições especiais 1. sociais 1.1 gerais (art. 149, primeira parte e §§ 2º, 3º e 4º, e art. 212, § 5º) 1.2. de seguridade social 1.2.1.ordinárias (art. 149, primeira parte e §§ 2º, 3º e 4º, c/c art. 195, I, II, III e 239) 1.2.2. residuais (art. 149, primeira parte, c/c art. 195, § 4º) 1.2.3. de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (40 e 149, § 1º) 1.2.4. temporária (art. 149, primeira parte, da CF c/c art. 74 a 90 do ADCT) 2. de intervenção no domínio econômico (art. 149, segunda parte e §§ 2º, 3º e 4º e art. 177, § 4º) 3. do interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte) 4. de iluminação pública municipal e distrital (art. 149-A)”.

Vê-se, de pronto, que as contribuições ditas sociais se subdividem em gerais e de seguridade social. Estas são as contribuições sociais voltadas a atuação relacionadas a

## JURISPRUDÊNCIA

saúde, a assistência social e a previdência, conforme se infere do Capítulo II (Da Seguridade Social) do Título VIII (Da Ordem Social) da Constituição Federal. Aquelas, as gerais, por exclusão, são as que dizem respeito aos âmbitos de atuação definidos nos demais capítulos daquele Título VIII, como, por exemplo, os da educação, da cultura e do desporto.

A contribuição em discussão nos presentes autos é a contribuição de seguridade social. A CPMF tem suporte nos art. 74 a 90 do ADCT. Foi uma contribuição temporária diversas vezes prorrogada e que vigeu até dezembro de 2007. Inicialmente destinada a ações e serviços de saúde (art. 74, § 3º, do ADCT), posteriormente passou a custear também a previdência social e as ações de combate e erradicação da pobreza (art. 75, § 2º, e 84, § 2º, também do ADCT).

Às contribuições de seguridade social aplicam-se as normas mais gerais constantes do art. 149 da CF, relativas a quaisquer contribuições sociais, e as normas especiais que complementam seu regramento constitucional, como é o caso do art. 195 da CF, que detalhou as bases econômicas a serem tributadas para fins de custeio da seguridade social, e os arts. 74 a 90 do ADCT, que ensejaram a instituição da CPMF como contribuição temporária cumulativa.

Há, pois, entre o art. 149 da CF, de um lado, e os art. 195 e 239 da CF e 74 a 90 da CF e 74 a 90 do ADCT, de outro, uma relação de complementaridade, de modo que os fundamentos constitucionais específicos da PIS, da COFINS, da CSLL e da CPMF não tornam inaplicáveis às mesmas o art. 149, inclusive seu § 2º, I, acrescido pela EC 33/01.

Sujeitas que estão tais contribuições, no que lhes for aplicável, ao art. 149, § 2º, I, da CF, cabe verificar o alcance deste dispositivo.

4. A EC 33/01, ao acrescentar o § 2º, inciso I, ao art. 149 da CF, dispôs que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “não incidirão” sobre as receitas de exportação. O texto Constitucional, como se vê, não faz uso do termo imunidade. Mas a Jurisprudência deste Tribunal considera imunidade toda norma constitucional que vede a instituição de tributo, estabeleça “isenção”, determine não-incidência ou, mediante ou mediante o emprego de qualquer outra expressão, proíba determinada tributação, do que é exemplo o entendimento adotado por ocasião do julgamento da ADI 2.028-DF acerca do conteúdo do art. 195, § 7º, da CF, que estabeleceu imunidade valendo-se impropriamente do termo “isenção”. Isso porque as vedações ou proibições constitucionais à tributação constituem normas de (in)competência tributária a serem observadas pelos entes políticos.

Efetivamente, a competência tributária é definida pelo Texto Constitucional utilizando-se tanto de normas que autorizam a instituição de tributos (normas positivas ou concessivas de competência tributária) como de normas que vedam ou proíbem a tributação (normas negativas de competência tributária ou normas de incompetência tributária).

As normas negativas (imunidade) combinam-se com as normas concessivas para moldar a competência tributária. Não constituem, pois, propriamente, normas limitadoras, mas definidoras dos lindes da competência. Isso porque as normas concessivas e proibitivas são de mesmo nível e incidem simultaneamente. A competência consubstancia-se no produto da aplicação conjunta das normas concessivas e negativas. Assim como o

conteúdo do direito de propriedade vem moldado constitucionalmente por sua função social, a competência tributária não pode ser visualizada senão com suas delimitações constitucionais.

5. E mais: cuida-se de uma imunidade objetiva.

No ponto, valho-me da lição da Desembargadora Federal Regina Helena Costa, em sua obra Curso de Direito Tributário, Saraiva, 2009, p. 81:

“Uma segunda classificação considera como critério de distinção das normas imunitórias a forma previsão ou modo de sua incidência. A utilidade dessa distinção volta-se para a determinação da extensão dos efeitos da exoneração constitucional. Consoante esse critério, as imunidades podem ser subjetivas ou objetivas. As imunidades subjetivas ou pessoais são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas; recaem sobre sujeitos. Nestas impende registrar a presença de elementos objetivos – patrimônio, renda, ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entendidas beneficiárias ou delas decorrentes (art. 150, § 2º e 4º) -, mas tão somente como elementos balizadores da subjetividade considerada. São outorgadas em função da natureza jurídica da pessoa ou, mesmo, em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha. A imunidade subjetiva é, assim, atributo da personalidade jurídica de certos entes. [...] As imunidades objetivas ou reais, por seu turno, são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas. É certo que também beneficiam pessoas, mas não são outorgadas em função delas.”

Acresço, apenas, que a imunidade objetiva recai sobre bens, atividades, operações ou grandezas que se pretenda excluir da possibilidade de tributação.

No caso do art. 149, § 2º, I, da CF, a imunização das “receitas de exportação” e não das “empresas exportadoras” torna claro que se trata de uma imunidade objetiva, o que é relevante para a sua interpretação, como se verá.

6. Para a interpretação das imunidades, enquanto normas negativas de competência, cabe ter em conta, em primeiro lugar, o que já foi afirmado por esta Excelsa Corte quando do julgamento do RE 166.772-9, em que foi definida a necessidade de atenção ao sentido técnico das palavras utilizadas pelo constituinte. O art. 110 do CTN, aliás, é expresso no sentido de que sejam observados as definições, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e forma de direito privado utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias.

A compreensão da amplitude da regra de imunidade não pode estar dissociada dos limites semânticos dos termos utilizados para estabelecê-la e da sua percepção harmônica com o sistema constitucional, sem alargamentos ou restrições. Não há que se dizer que as imunidades, como a do art. 149, § 2º, inciso I, mereçam interpretação ampliativa ou restritiva. Cabe os intérpretes ser fiel ao sentido e à extensão da norma tal qual ela se apresenta.

Note-se que, enquanto algumas imunidades estão a serviço de garantias fundamentais (a dos livros, em prol da livre manifestação do pensamento; a dos templos, em prol da liberdade de crença), o art. 149, § 2º, I, limita-se a elevar ao nível constitucional norma de desoneração das exportações, anteriormente veiculada mediante dispositivos das leis do PIS e da COFINS.

Há de se ter em conta, ainda, que o custeio da seguridade social é regido pelo princípio da universalidade do custeio e organizado tendo como objetivo a diversidade da base de financiamento, nos termos dos art. 194 e 195 da Constituição, de modo que não se deve buscar interpretação que contrarie tais preceitos, reduzindo o custeio. Aliás foi justamente com fundamento na previsão constitucional de que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade” que esta Corte considerou abrangido pelo vocábulo “empregador”, constante da redação original do art. 195, I, da CF, inclusive “a pessoa jurídica empregadora em potencial” (RE 249.841-AgR, de minha relatoria).

O fato de cuidar-se de uma imunidade objetiva, por fim, também orienta o intérprete.

Isso porque as imunidades objetivas visam, como já se viu, a preservar da tributação determinadas grandezas, atividades ou operações consideradas em si mesmas, independentemente de que as realize ou detenha.

Lembro que, mesmo para a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, de que cuida o art. 150, VI, d, da CF, que está a serviço da liberdade pública de manifestação do pensamento, o entendimento desta Corte sempre foi no sentido de reconhecer seu caráter objetivo, negando a possibilidade de extensão às editoras, autores e empresas jornalísticas, cuja tributação do lucro é mantida (RE 206.774, 1ª Turma, rel. Min. Ilmar Galvão, ago/99). Ou seja, entende-se que, se a imunidade é dos livros, somente a operação ou atividade desenvolvida por empresas editoras ou jornalísticas, tampouco o lucro destas.

Não há que se pretender, pois, com fundamento específico na imunidade das “receitas de exportação”, que é imunidade objetiva, a desoneração ampla das empresas exportadoras, como se de uma imunidade subjetiva se tratasse. A imunidade objetiva em questão é restrita à grandeza que foi excluída à tributação pelo art. 149, § 2º, I, da CF.

Colocadas tais premissas, é necessário verificar o que se deve entender por “receitas de exportação”.

Para O art. 149, § 2º, I, refere-se às receitas de exportação, qualificadas, assim, pela sua origem.

Conceitualmente, receitas são os ingressos que a pessoa jurídica aufer e que se incorporam ao seu patrimônio, não se restringindo à noção de faturamento (receita percebida na realização do seu objetivo ou atividade típica), mas abarcando também o produto de operação financeira e de qualquer outra natureza, desde que revelador de capacidade contributiva.

Exportação, por sua vez, é a operação de envio ou prestação de bem ou serviço ao exterior.

Receita de exportação, pois, é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço.

Para o seu cotejo com outras bases econômicas, vejamos a inserção de tal dispositivo no texto constitucional.

Sobreveio o § 2º do art. 149 por força da EC 33/01, que acresceu à Constituição, simultaneamente, diversas normas relativas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, entre as quais: a) a imunidade das receitas de exportação; b) a autorização para instituição de contribuições sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; c) a definição da base tributável quando da adoção de alíquota específica.

Em todas essas normas, ressaltado, utilizou-se de termos técnicos, ora referindo as receitas de exportação, ora a importação, o faturamento, a receita bruta, o valor aduaneiro.

Ademais, ao estabelecer a imunidade das receitas de exportação às contribuições sociais, o art. 149, § 2º, I, teve o efeito também de editar o regime jurídico das próprias contribuições de seguridade social, cujo detalhamento constitucional, constante no art. 195, com a redação da EC 20/98, já utilizava conceitos como os de faturamento ou receita, folha de salários e lucro, distinguindo, com isso, cada qual do outro.

Não há que se confundir, pois, a receita com as demais bases econômicas.

O que se admite, por certo, é considerar como receita o que receita efetivamente é, ainda que parcial. Assim é que consubstanciam receita, indiscutivelmente, e.g., a receita da venda de mercadorias e serviços ou de outras atividades objeto da empresa, normalmente conceituada como faturamento, e a receita, como ingresso que se incorpora ao patrimônio, justifica o tratamento.

Mas o raciocínio de que a receita abrangeria todas as demais bases, por ser mais ampla, não é juridicamente consistente. Isso porque cada base econômica tem tratamentos constitucionais e infraconstitucional distintos, ensejando a instituição e cobrança de tributo específico.

Assim é que coexistem o PIS e a COFINS, de um lado, com a CSLL, de outro, e, ainda, com as contribuições previdenciárias que incidem sobre a folha e demais pagamentos a pessoa física por trabalho prestado, isso sem falar na contribuição do importador, para ficar apenas naquelas embasadas diretamente no art. 195 da CF. Cada uma das bases econômicas tributadas por tais contribuições é tomada numa perspectiva distinta.

Entender que todas as bases estão abrangidas pela noção da receita implicaria tornar sem sentido a coexistência entre as alíneas do art. 195, I, da CF, comprometendo a compreensão do Texto Constitucional e da Legislação tributária.

Sob o ponto de vista estritamente econômico, podemos admitir que a tributação sempre recai sobre a receita, ora auferida (tributos que agravam os ingressos), ora consumida (tributos indiretos suportados na aquisição de bens), ora acumulada (tributos sobre o patrimônio). Mas tal noção, importante para a elaboração de políticas fiscais, é de todo insuficiente para lidar-se com as competências e com as leis tributárias.

No Direito Tributário, segmenta-se a riqueza para fins de distribuições do ônus tributário fazendo-se com que inicie em atenção a inúmeros fatos geradores reveladores de capacidade contributiva. Embora todos tenham cunho econômico, retratam modos ou momentos de revelação de riqueza distintos.

A falta de comprometimento com o sentido técnico tributário dos termos renda, lucro e folha de salário, entre outros construídos ao longo do tempo por este próprio Tribunal e operados pelo Fisco e pelos contribuintes, faz com que se perca os instrumentos jurídicos necessários à aplicação do Direito Tributário. E isso em prol de uma descabida simplificação econômica dos fatos, de nenhuma validade jurídica.

Não há, pois, como considerar que as normas de competência tributária utilizam-se de vários critérios, entre os quais o de indicarem as bases econômicas tributáveis e, em muitos casos, como o presente, as imunes à tributação. Tais bases econômicas ou materialidade condicionam o exercício da tributação e, pois, a instituição e cobrança dos tributos. Têm, assim, de ser consideradas em conformidade com o seu sentido próprio.

## JURISPRUDÊNCIA

Por derradeiro vale destacar que a imunidade em questão constitui elevação, ao nível constitucional, de parte da política de desoneração das exportações que já vinha sendo praticada pela própria União mediante a concessão de benefícios fiscais. O art. 7º da LC 70/01 e o art. 14 da MP 2.158-35/01 estabeleceram isenções das receitas de exportação às contribuições COFINS e PIS, o que também foi reproduzido nos art. 5º, I, da Lei 10.637/02 e 6º, I, da Lei 10.833/03, relativos ao PIS e à COFINS não-cumulativos.

Com a constitucionalização, não apenas se consolida a desoneração em diploma superior, como se suprime a própria possibilidade de tributação das receitas de exportação.

Tem, pois, o art. 149, § 2º, I, da CF seu campo de aplicação próprio, somando-se, aliás, às outras imunidades relacionadas à exportação no texto constitucional, todas estabelecidas em relação a determinada base ou tributo; nenhuma, genérica. As imunidades das exportações a impostos, e.g., não constam dos incisos do art. 150 (imunidades genéricas a impostos), mas de dispositivos constitucionais específicos, como o art. 153, § 3º, III (IPI), e o art. 155, § 2º, a (ICMS).

Relativamente às contribuições sociais de seguridade social, conclui-se que podem recair, entre outras bases, sobre a receita (art. 195, I, b, da CF), ressalvadas as receitas de exportação, imunizadas que estão (art. 149, § 2º, I, da CF).

Vejamos o tributo questionado na presente ação.

A CPMF foi instituída com suporte nos artigos 74 a 90 do ADCT, recaindo sobre a base econômica “*movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira*”.

Não há como considerá-la como abrangida pela noção de receita de exportação. Constitui, isto sim, base econômica de natureza diversa, que considera a movimentação e transmissão de riqueza por outra perspectiva.

Além disso, a extensão da imunidade do art. 149, § 2º, I da CF à CPMF acabaria por desconsiderar o art. 85 do ADCT, acrescentado à Constituição pela EC 37/02, que trouxe rol exaustivo das operações imunes à CPMF, nele não inserido nem ressalvando as realizadas com recursos provenientes de exportação.

Tenho, pois, que a imunidade das receitas de exportação não se aplica à CPMF.

Ante todo o exposto, **nego provimento** ao Recurso Extraordinário.

### RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259 RIO GRANDE DO SUL

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, a previsão constitucional é única: há imunidade, quanto a contribuições, considera a receita.

Indago: e a movimentação da receita não está sujeita a imunidade? Incidindo o tributo, esvazia-se, sob a minha óptica, a previsão constitucional, porque, quando o texto constitucional se refere a imunidade relativamente a receita, logicamente caso haja, quanto a essa, uma movimentação, ela não fica sujeita à CPMF, a esse tributo específico, a essa contribuição.

Reafirmo o ponto de vista que já tinha externado no processo anterior.

12/08/2010

TRIBUNAL PLENO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259 RIO GRANDE DO SUL**

**VOTO**

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE) – Eu também, como o devido respeito, acompanho o Ministro Marco Aurélio, porque reconheço a imunidade, de qualquer maneira, em qualquer tributo. De modo que dou provimento.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.259**

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

**RELATOR : MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**

RECTE. (S) : A. GUERRA S/A IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS

ADV. (A/S) : LUCAS BRAGA E EICHENBERG E OUTROS (A/S)

ADV. (A/S) : DANIEL LACASA MAYA

RECD. (A/S) : UNIÃO

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

**Decisão:** Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski (Relator), conhecendo e negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Ellen Gracie. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Menezes Direito. Falou pela recorrente o Dr. Daniel Lacasa Maya. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 11.12.2008.

**Decisão:** O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Cezar Peluso (Presidente), que lhe davam provimento. Plenário, 12.08.2010.

Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Dias Toffoli.

Vice-Procuradoria-Geral da República, Dra. Deborah Macedo Duprat de Britto Pereira.

Luiz Tomimatsu

Secretário

(Ementa publicada no DJe de 22/09/2010).

**IPI. ROUBO DE CARGA APÓS A SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.**

**RECURSO ESPECIAL Nº 734.403 - RS (2005/0042482-4)**

RELATOR	:	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
		CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

**EMENTA**

**PROCESSUAL CIVIL. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO NÃO-CONFISCO E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME PELO STJ EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO. ROUBO DE CARGA APÓS O FATO GERADOR. INAPLICABILIDADE DO ART. 174, V, DO RIPI-98. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO.**

1. Inexiste a alegada violação do art. 535 do CPC. Conforme se depreende do julgado recorrido, houve expressa análise do dispositivo legal invocado pela recorrente.

2. A discussão sobre o alcance dos princípios da não-cumulatividade e do não-confisco, previstos no art. 153, §3º, II, e art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, refoge ao âmbito do STJ, em sede de recurso especial, sob pena de usurpação das competências do STF.

3. A legislação tributária define o fato gerador do IPI como sendo a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado, seja qual for o título jurídico de que decorra essa saída do estabelecimento produtor (art. 46, II, do CTN; art. 2º, II e §2º, da Lei n. 4.502/64; e art. 32, II, do Decreto n. 2.637/98 - RIPI-98).

4. O roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor. Se roubados os produtos depois da saída (implementação do fato gerador do IPI), deve haver a tributação, não tendo aplicação o disposto no art. 174, V, do RIPI-98. O prejuízo sofrido individualmente pela atividade econômica desenvolvida não pode ser transferido para a sociedade sob a forma do não pagamento do tributo devido.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, após o voto-vista regimental do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, ratificando seu voto, por maioria, conhecer em parte do recurso e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencidos os Srs. Ministros Castro Meira e Herman Benjamin.

Os Srs. Ministros Eliana Calmon e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.  
Brasília (DF), 22 de junho de 2010.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, Relator

**RECURSO ESPECIAL Nº 734.403 - RS (2005/0042482-4)**

<b>RELATOR</b>	<b>:</b>	<b>MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES</b>
<b>RECORRENTE</b>	<b>:</b>	<b>PHILIP MORRIS BRASIL S/A</b>
<b>ADVOGADO</b>	<b>:</b>	<b>MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)</b>
<b>RECORRIDO</b>	<b>:</b>	<b>FAZENDA NACIONAL</b>
<b>PROCURADORES</b>	<b>:</b>	<b>JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)</b>
		<b>CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO</b>

**RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):** Trata-se de recurso especial interposto por PHILIP MORRIS BRASIL S/A, com fundamento na alínea “a” do inc. III do art. 105 da Constituição da República de 1988, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu que o fato gerador do IPI ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, nos termos do disposto no art. 46, inciso II, do CTN, sendo irrelevante perquirir se o contribuinte teve ou não proveito econômico-financeiro com a mercadoria. Decidiu ser inaplicável o art. 174, V, do RIPI-98 (Decreto n. 2.637/98) ao caso dos autos e, por fim, afirmou não haver previsão legal determinando a anulação, mediante estorno de créditos, para produtos finais furtados ou roubados, devendo ser mantida a exigência fiscal (fls. 3577/3585).

Os embargos de declaração interpostos foram rejeitados (fls. 3592/3595).

Em suas razões recursais sustenta violação ao art. 535 do CPC, por acreditar ter havido contradição no acórdão recorrido. Ainda aponta afronta ao art. 174, inciso V, do Regulamento do IPI (Decreto n. 2.637/98 - regulamenta o art. 25, §§1º e 3º, da Lei n. 4.502/64, com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.136/70 e Lei n. 7.798/89), e aos princípios da não-cumulatividade e do não-confisco. Alega que não se mostra subsistente a exigência do IPI porque restou insatisfeita a operação mercantil que lhe deu azo e que a legislação prevê a anulação do crédito de IPI na escrita fiscal do contribuinte no caso de roubo ou furto de insumos e, também, de produtos finais justamente diante da impossibilidade de ocorrência do fato gerador. Entende que se o produto final foi roubado o fato gerador do IPI não ocorreu, pois, muito embora tenha ocorrido a saída da mercadoria do estabelecimento comercial do fabricante, não ocorreu a concretização da operação mercantil. Por fim, requer a reforma do acórdão recorrido (fls. 3600/3616).

Contra-razões apresentadas às fls. 3674/3679.

O juízo de admissibilidade foi positivo na origem (fl. 3690) e o recurso foi regularmente processado.

É o relatório.

## JURISPRUDÊNCIA

RECURSO ESPECIAL Nº 734.403 - RS (2005/0042482-4)

### EMENTA

**PROCESSUAL CIVIL. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO NÃO-CONFISCO E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME PELO STJ EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO. ROUBO DE CARGA APÓS O FATO GERADOR. INAPLICABILIDADE DO ART. 174, V, DO RIPI-98. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO.**

1. Inexiste a alegada violação do art. 535 do CPC. Conforme se depreende do julgado recorrido, houve expressa análise do dispositivo legal invocado pela recorrente.

2. A discussão sobre o alcance dos princípios da não-cumulatividade e do não-confisco, previstos no art. 153, §3º, II, e art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, refoge ao âmbito do STJ, em sede de recurso especial, sob pena de usurpação das competências do STF.

3. A legislação tributária define o fato gerador do IPI como sendo a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado, seja qual for o título jurídico de que decorra essa saída do estabelecimento produtor (art. 46, II, do CTN; art. 2º, II e §2º, da Lei n. 4.502/64; e art. 32, II, do Decreto n. 2.637/98 -RIPI-98).

4. O roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor. Se roubados os produtos depois da saída (implementação do fato gerador do IPI), deve haver a tributação, não tendo aplicação o disposto no art. 174, V, do RIPI-98. O prejuízo sofrido individualmente pela atividade econômica desenvolvida não pode ser transferido para a sociedade sob a forma do não pagamento do tributo devido.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

### VOTO

**O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):** Antes de adentrar ao exame do recurso, esclareço a situação fática do ocorrido nos presentes autos.

Consta das fls. 38/43 a lavratura de Auto de Infração em 17.11.1998 contra a empresa PHILIP MORRIS BRASIL S/A, recorrente, por ter efetuado estorno de débitos de IPI relativo a mercadorias saídas do seu estabelecimento e que foram posteriormente roubadas, fatos geradores nos períodos de novembro de 1993 a setembro de 1998. De observar que os fatos geradores ocorridos até 25.6.1998 estão sob a égide do RIPI-82 (Decreto n. 87.891/82) e os fatos geradores ocorridos a partir de 26.6.1998 estão sob o regramento do RIPI-98 (Decreto n. 2.637/98).

O auto de infração gerou inscrição em Dívida Ativa da União e posterior execução fiscal objeto de embargos do devedor.

Em primeira instância, foi dada sentença de improcedência aos embargos do devedor ao fundamento de que o fato gerador do IPI ocorreu com a saída dos produtos do estabelecimento, na forma do art. 46, II, do CTN, de modo que a ocorrência de furto após a saída da mercadoria do estabelecimento é irrelevante sob o ponto de vista tributário (fls. 3578/3582).

Foram interpostos embargos de declaração da sentença, alegando a necessidade de declarar o disposto no art. 174, V, do RIPI-98. Os embargos restaram rejeitados ao argumento de que o artigo não diz respeito aos produtos finais roubados ou furtados, mas somente aos insumos, matérias-primas ou produtos intermediários roubados ou furtados ou que venham a ser empregados em produtos finais roubados ou furtados (fls. 3510/3511).

Em sede de apelação a sentença foi confirmada pelo Tribunal de Origem que decidiu pela ocorrência do fato gerador do IPI tão-somente com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, nos termos do disposto no art. 46, inciso II, do CTN, sendo irrelevante perquirir se o contribuinte teve ou não proveito econômico-financeiro com a mercadoria. Decidiu também ser inaplicável o art. 174, V, do RIPI-98 (Decreto n. 2.637/98) ao caso dos autos e, por fim, afirmou não haver previsão legal determinando a anulação, mediante estorno, para produtos finais furtados ou roubados, devendo ser mantida a exigência fiscal (fls. 3577/3585).

Foram interpostos embargos de declaração do acórdão a fim de que fosse declarado o conteúdo do art. 174, V, do RIPI-98. Esses embargos restaram rejeitados (fls. 3592/3595).

O tema chega para exame em sede de recurso especial.

Na preliminar de mérito, o contribuinte invoca violação ao art. 535, do CPC, ao argumento de que a Corte de Origem não se manifestou, quando provocada, a respeito da correta interpretação do art. 174, V, do RIPI – 98 (Decreto n. 2.637/98) que, no seu entender, abrange também os casos de roubos de produtos e não só os de roubos de insumos, como constatou o acórdão recorrido.

Essa preliminar merece ser afastada, pois inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC. Conforme se depreende do julgado recorrido, houve expressa análise do emprego do art. 174, V, do RIPI-98, ao presente caso, análise esta que culminou com a constatação de sua impertinência, pois não versa sobre o produto final. Transcrevo (fls. 3578/3579, grifo nosso):

A embargante afirma, ainda, que seria aplicável ao caso dos autos a regra constante do artigo 174, V do RIPI/98. Contudo, tenho que não lhe assiste razão.

O artigo 174 está inserido no Regulamento no capítulo IX, dos Créditos, Seção III, da Escrituração dos Créditos, sob o título Anulação do Crédito, dispondo, *in verbis*:

(...)

Primeiramente, cumpre ressaltar que todas as hipóteses de anulação do crédito, mediante estorno fiscal, configuram situações excepcionais, e como tal devem ser reconhecidas. Ainda, também se pode verificar que nenhuma das hipóteses - salvo as de

produtos devolvidos, de imposto destacado e de produtos de origem estrangeira, que configuram casos específicos de submissão ao IPI – diz respeito ao produto final, à mercadoria industrializada. Os demais incisos dizem respeito a matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e bens de produção, ou seja, a insumos para o produto final.

A posição dos dispositivos numa norma, muito pode nos dizer sobre seu alcance, sendo um dos critérios mais usuais na interpretação das normas. Tanto é verdade, que podemos verificar que nos códigos de parte geral e especial, a primeira informa toda a segunda, por exemplo. Incisos, parágrafos e alíneas dizem respeito ao *caput* do artigo a que estão vinculados, não se interpretando isoladamente.

Assim, o fato do dispositivo 174, V estar inserido entre as regras excepcionais de anulação do crédito de IPI, juntamente com os demais dispositivos relativos a bens de produção, a matérias-primas, a produtos intermediários, a material de embalagem, **e outros produtos “empregados em outros” – insumos de uma maneira geral** – já seria indício suficiente a sinalizar sua interpretação, **uma vez que não diz respeito a produto final.**

Todavia, para se interpretar tal artigo, se prescinde de análise dessa natureza, tendo em vista a clareza de sua redação.

Ora, o dispositivo é inteligível: será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros produtos empregados em outros produtos, que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados. Ou seja, diz respeito a insumos e não a produto final.

**O indigitado inciso, assim como aqueles constantes do mesmo artigo, não diz respeito à mercadoria final, puramente, que seria objeto de furto, roubo, inutilização ou deterioração. Se a lei não diz produto final -mercadoria já fora do estabelecimento industrial - podendo tê-lo dito, não há que se estender seu alcance, por interpretação, tendo em vista a natureza da matéria envolvida, que deve ser sempre interpretada restritivamente.**

Sendo assim, reitero, fica afastada a violação ao art. 535, do CPC.

Afasto também o conhecimento do recurso em relação à invocação do princípio do não-cumulatividade (art. 153, §3º, II, da CF/88) e ao princípio do não-confisco (art. 150, IV, da CF/88), visto que ambos são de ordem constitucional, o que inviabiliza a instância especial já que a competência desta Corte se restringe à uniformização de legislação infraconstitucional (art. 105, III, da CF), não podendo haver usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal – STF.

Conheço do recurso quanto à alegada violação ao 174, inciso V, do Regulamento do IPI (Decreto n. 2.637/98), que regulamenta o art. 25, §§1º e 3º, da Lei n. 4.502/64, com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.136/70 e Lei n. 7.798/89.

Quanto ao mérito propriamente dito, a razão **não** está com a contribuinte. Transcrevo o art. 174, do RIPI-98, para melhor trabalhar sua interpretação, *in verbis*:

Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o **crédito do imposto** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 12):

I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;

b) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento industrial com suspensão do imposto nos casos de que tratam os incisos I, VIII, XII, XIII e XIV do art. 40;

c) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento produtor com a suspensão do imposto determinada no art. 41 (Lei nº 9.493, de 1997, art. 5º);

d) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos saídos do estabelecimento remetente com suspensão do imposto, em hipóteses não previstas nas alíneas “b” e “c”, nos casos em que aqueles produtos ou os resultantes de sua industrialização venham a sair de outro estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, da mesma empresa, ou de terceiros, com alíquota zero, isentos ou não-tributados, respeitadas as ressalvas admitidas;

e) empregados nas operações de conserto, restauração, recondicionamento ou reparo, previstas nos incisos XI e XII do art. 5º;

f) vendidos a pessoas que não sejam industriais ou revendedores;

II - relativo a bens de produção que os comerciantes, equiparados a industrial:

a) venderem a pessoas que não sejam industriais ou revendedores;

b) transferirem para as seções incumbidas de vender às pessoas indicadas na alínea anterior;

c) transferirem para outros estabelecimentos da mesma firma, com a destinação das alíneas anteriores;

III - relativo a produtos de procedência estrangeira remetidos, pelo importador, diretamente da repartição que os liberou a outro estabelecimento da mesma firma;

IV - relativo aos produtos tributados recebidos de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com o imposto destacado e aos quais o estabelecimento receptor venha a dar saída com isenção do imposto ou com alíquota reduzida a zero, respeitadas as ressalvas admitidas.

**V - relativo a matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte;**

VI - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento remetente com direito ao crédito do imposto nos casos de devolução ou retorno e não devam ser objeto de nova saída tributada;

VII - relativo a produtos devolvidos, a que se refere o inciso I do art. 152.

§ 1º No caso dos incisos I, II, V e VI deste artigo, havendo mais de uma aquisição de produtos e não sendo possível determinar aquela a que corresponde o estorno do imposto, este será calculado com base no preço médio das aquisições.

## JURISPRUDÊNCIA

§ 2º Os estabelecimentos recebedores dos insumos que, na hipótese da alínea “d” do inciso I, derem saída a produtos não-tributados, isentos ou com alíquota reduzida a zero, deverão comunicar o fato ao remetente, no mesmo período de apuração do imposto, para que, no período seguinte, seja por aquele promovido o estorno.

§ 3º Anular-se-á o crédito no período de apuração do imposto em que ocorrer ou se verificar o fato determinante da anulação, ou dentro de vinte dias, se o estabelecimento obrigado à anulação não for contribuinte do imposto.

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, se o estorno for efetuado após o prazo previsto e resultar em saldo devedor do imposto, a este serão acrescidos os encargos legais provenientes do atraso.

O crédito do imposto a que se refere o artigo em comento é aquele crédito atribuído ao contribuinte de fato referente ao imposto incidente sobre os produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, quando na situação de contribuinte de direito (veja-se art. 49, do CTN, art. 146, do RIPI-98, e art. 163, do RIPI-2002). Sendo assim, o *caput* do artigo que fala em “crédito do imposto” obviamente se refere ao crédito escritural da empresa obtido na aquisição de produtos (entrada) com o pagamento de IPI e mantido para abatimento do IPI a ser pago na saída desses produtos que tiveram trânsito pela empresa.

Desse modo, em atenção à lógica do princípio da não-cumulatividade, **tal crédito somente pode se referir àquilo que é adquirido pela empresa e não àquilo de dela sai como produto.**

Veja-se que esta interpretação é confirmada pelos demais incisos do mesmo art. 174 do RIPI-98 quando se referem: a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados pelo industrial ou vendidos após serem **adquiridos** com o pagamento de IPI (inciso I); a bens de produção **adquiridos** pelos comerciantes, equiparados a industrial (inciso II); a produtos de procedência estrangeira **adquiridos** por outro estabelecimento de uma mesma firma (inciso III); a produtos tributados **recebidos** de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com o imposto destacado e aos quais o estabelecimento recebedor venha a dar saída com isenção do imposto ou com alíquota reduzida a zero (inciso IV); a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem **adquiridos** e empregados na fabricação de produtos que voltem ao estabelecimento remetente com direito ao crédito do imposto nos casos de devolução ou retorno e não devam ser objeto de nova saída tributada (inciso VI); e a produtos **adquiridos** que venham a ser devolvidos (inciso VII).

Com isto, revela-se a correta interpretação do art. 174, V, do RIPI-98 (adendos grafados):

Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros produtos **adquiridos** que hajam sido furtados ou roubados inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos **que ainda não tenham incidido no fato gerador do IPI** que tenham tido a mesma sorte.

O claro objetivo da norma é proteger o Interesse Público evitando que o contribuinte do IPI se credite de um imposto pago relativo à entrada de um produto que não tenha tido saída tributada do seu estabelecimento **justamente porque foi roubado enquanto nele estava.**

Parte-se, aí, do reconhecimento de que houve quebra na cadeia produtiva, de modo que a razão de ser do creditamento (redução do custo do processo produtivo) deixa de existir porque os insumos roubados não irão integrar nenhum produto final apto a gerar a obrigação pelo IPI. Nessas hipóteses, permitir o creditamento é transferir o prejuízo inerente ao risco da atividade do industrial produtor para a sociedade.

É nesse sentido que a segunda parte do inciso V, do art. 174, do RPI-98, (“[...] *ou, ainda, empregados em **outros produtos** que tenham tido a mesma sorte*”) deve ser interpretada. Trata-se sempre de produtos que não tiveram saída tributada do estabelecimento justamente porque foram roubados enquanto nele estavam, repito. Se roubados depois da saída (implementação do fato gerador do IPI), houve a tributação e o dispositivo não tem aplicação, devendo permanecer o crédito adquirido com o pagamento do IPI na entrada, sob pena de duplo prejuízo do contribuinte (roubo da mercadoria e anulação do crédito escritural) e aí em clara violação ao princípio da não-cumulatividade.

A lógica aqui é idêntica ao caso dos insumos tributados empregados na industrialização de produtos isentos, não-tributados ou submetidos à alíquota zero, onde a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça (Recurso Representativo da Controvérsia REsp. n. 860.369 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009) e do Supremo Tribunal Federal (RE. n. 562.980-SC, Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio) firmou o entendimento que inexistente o direito ao creditamento, justamente porque nesses casos a saída do produto não foi tributada.

Observe ainda que, nos casos de furto, roubo, inutilização ou deterioração, o produto efetivamente utilizado no processo industrial foi outro - já que o primeiro foi perdido - e esse outro efetivamente utilizado, quando adquirido com o pagamento de IPI, já gerou crédito escritural correspondente, que será abatido na sua saída quando compõe o produto final. Sendo assim, permitir o creditamento pela entrada do produto que foi roubado significaria permitir um creditamento em duplicidade para um mesmo produto final na saída. Nada que contrarie mais o princípio da não-cumulatividade.

Desse modo, o inciso V, do art. 174, do RPI-98, invocado não tem a extensão que lhe pretende dar a contribuinte, pois se refere **à anulação do creditamento do IPI** pago na aquisição de produtos que tenham sido roubados ou furtados **antes da saída do estabelecimento**, e não à anulação do crédito tributário de IPI a ser cobrado por sobre o preço dos produtos que tenham tido saída do estabelecimento produtor e posteriormente hajam sido roubados ou furtados.

Por outra via, como já indicado, a legislação tributária define o fato gerador do IPI como sendo a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado, seja qual for o título jurídico de que decorra essa saída do estabelecimento produtor. Veja-se (grifo nosso):

**Código Tributário Nacional - Lei n. 5.172/66**

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como **fato gerador**:

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II - **a sua saída dos estabelecimentos** a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

**Lei n. 4.502/64**

Art. 2º Constitui **fato gerador** do impôsto:

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

II - quanto aos de produção nacional, **a saída do respectivo estabelecimento produtor**.

§ 1º Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.

§ 2º O impôsto é devido **sejam quais forem** as finalidades a que se destine o produto ou **o título jurídico** a que se faça a importação ou **de que decorra a saída** do estabelecimento produtor.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29 12 2003)

**Decreto n. 2.637/98 - RIPI-98**

Art. 32. **Fato gerador** do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

II – **a saída de produto do estabelecimento** industrial, ou equiparado a industrial.

Sobre o fato gerador eleito pelo CTN, comenta Aliomar Baleeiro (*in Direito tributário brasileiro*, 11ª. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2000, pp. 338/339):

“[...] o CTN escolheu, para fato gerador, três hipóteses diversas, ou momentos característicos da **entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização**. Esta, entretanto, **é indiferente do ponto de vista fiscal**, muito embora na quase totalidade dos casos a mercadoria se destine a comércio”.

Efetivamente, é o próprio RIPI-98 que, em seu art. 33, interpreta o critério temporal da hipótese de incidência eleito, inclusive e excepcionalmente o deslocando, quando necessário, para além da mera saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado - regra geral prevista no art. 32 do mesmo diploma. Veja-se:

Art. 33. Considera-se ocorrido o fato gerador:

I - **na entrega ao comprador**, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea “a”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 16 de novembro de 1970, art. 1º);

II - na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea “a”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

III - na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea “b”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

IV - na saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea “c”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

V - na saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial;

VI - **no quarto dia da data da emissão da respectiva nota fiscal**, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea “d”, e Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

VII - **no momento em que ficar concluída a operação industrial**, quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, § 1º);

VIII - **no início do consumo ou da utilização** do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade de que trata o inciso I do art. 18, ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40);

IX - **na aquisição** ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a operação industrial, na conclusão desta, quanto aos produtos que, antes de sair do estabelecimento que os tenha industrializado por encomenda, sejam por este adquiridos;

X - **na data da emissão da nota fiscal** pelo estabelecimento industrial, quando da ocorrência de qualquer das hipóteses enumeradas no inciso VII do art. 24 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 4º);

XI - **no momento da sua venda**, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea “e”, Decreto-Lei nº 1.133, de 1970, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 38);

XII - na saída simbólica de álcool das usinas produtoras para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso VII, considera-se concluída a operação industrial e ocorrido o fato gerador na data da entrega do produto ao adquirente ou na data em que se iniciar o seu consumo ou a sua utilização, se anterior à formalização da entrega.

No caso concreto, muito embora não se olvide que a saída do produto está sempre atrelada a uma operação que lhe determina, **não houve esse deslocamento temporal pela legislação, de modo que incide a regra geral no sentido de que o fato gerador se concretizou na saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado**. Havendo o estabelecimento que arcar com o pagamento do IPI correspondente.

Nesse sentido, ao contrário do que sustenta a contribuinte, não subsiste a comparação feita com o inciso VII, do art. 174, do RIPI-98 (que determina a anulação do crédito do imposto relativo a produtos devolvidos pelo adquirente - ver transcrição acima). Isto

## JURISPRUDÊNCIA

porque à anulação do crédito na escrita fiscal do adquirente - contribuinte de fato - corresponde o creditamento do estabelecimento industrial produtor - contribuinte de direito (ver art. 150, do RIPI-98), de modo que a operação é completamente desfeita. Nessa hipótese, o creditamento do estabelecimento industrial produtor somente ocorre porque houve sim o fato gerador (saída do estabelecimento) com o efetivo pagamento do IPI, sendo necessário desfazer seus efeitos. Veja-se que a situação narrada em nada interfere na ocorrência do fato gerador já que tem a nítida característica de benefício fiscal.

Sendo assim, tendo ocorrido o roubo de mercadorias após a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado, perfectibilizou-se o fato gerador do IPI, de modo que não incide a hipótese prevista no inciso V, do art. 174, do RIPI-98.

Insta salientar que o roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor. Tendo ocorrido o fato gerador do IPI (saída do estabelecimento), o prejuízo sofrido individualmente pela atividade econômica desenvolvida não pode ser transferido para a sociedade sob a forma do não pagamento do tributo devido. Imaginar de forma diferente seria permitir, data máxima vênia, que a pessoa física deixasse de pagar imposto de renda sobre seus rendimentos recebidos (ocorrência do fato gerador) que foram roubados ou furtados durante o ano, ou que os impostos de transmissão deixassem de ser exigíveis se após a transmissão (ocorrência do fato gerador) o bem se perdesse ou fosse destruído.

Não se pode adotar linha interpretativa que transforme o ente público tributante em segurador universal da atividade econômica desenvolvida por todos os sujeitos passivos.

Por fim, ainda que se acolhesse a tese da recorrente no sentido de que o fato gerador do IPI somente estaria completo se a operação mercantil se realizasse, para lhe dar razão seria necessário que a instância de origem, senhora na fixação dos pressupostos fáticos da causa, tivesse se manifestado expressamente a respeito da ocorrência ou não da operação mercantil com o pagamento ou não do preço ajustado. Tal não ocorreu nos autos, pois, tanto em primeira instância quanto em sede de apelação, foi considerado irrelevante o fato de ter ocorrido ou não a operação mercantil.

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do presente recurso especial e, nessa parte, NEGO PROVIMENTO.

É como voto.

### **CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 20050042482-4	<b>REsp 734403/RS</b>
--------------------------------	-----------------------

Número Origem: 200171110005116

PAUTA: 09/03/2010	JULGADO: 09/03/2010
-------------------	---------------------

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Revista de Direito Tributário da APET

Subprocurador-Geral da República  
Exmo. Sr. Dr. EUGÊNIO JOSÉ GUILHERME DE ARAGÃO

Secretária  
Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

**AUTUAÇÃO**

RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
		CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI/ Imposto sobre Produtos Industrializados

**SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, pela parte RECORRENTE: PHILIP MORRIS BRASIL S/A

Dr(a). MARCUS RAFAEL DE SOUZA SANTOS (Mandato decorrente da Lei, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Após o voto do Sr. Ministro-Relator, conhecendo em parte do recurso e, nessa parte, negando-lhe provimento, pediu vista dos autos, antecipadamente, o Sr. Ministro Castro Meira.”

Aguardam os Srs. Ministros Eliana Calmon, Humberto Martins e Herman Benjamin.

Brasília, 09 de março de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI  
Secretária

**RECURSO ESPECIAL Nº 734.403 - RS (2005/0042482-4)**

RELATOR	:	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
		CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. IPI. FURTO DE MERCADORIAS ANTES DA ENTREGA AO COMPRADOR. ELEMENTO MATERIAL E TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO-CONFISCO.

1. O acórdão recorrido concluiu que é devido o IPI incidente sobre as mercadorias saídas dos estabelecimentos e posteriormente furtadas, antes da entrega ao comerciante comprador, tendo em vista que houve uma saída lícita, em tese, geradora da obrigação de pagar o IPI, diferentemente do que ocorreria se as mercadorias tivessem sido furtadas, ou roubadas, de dentro do estabelecimento fabricante.

2. A conclusão, todavia, peca por quatro razões assim resumidas: **(a)** o fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Este é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados; **(b)** a obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial para entrega futura ao comprador, portanto, com tradição diferida no tempo, está sujeita a condição resolutória, nos termos do art. 116, II e 117 do CTN; **(c)** o furto ou roubo de mercadoria, segundo o art. 174, V, do Regulamento do IPI impõe o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos, o que leva à conclusão de que não existe o débito de saída em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade; e **(d)** o furto de mercadorias antes da entrega ao comprador faz desaparecer a grandeza econômica sobre a qual deve incidir o tributo. Em outras palavras, não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, desaparece o elemento signo de capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao princípio do não-confisco.

3. Recurso especial provido, divergindo do Relator.

**VOTO-VISTA**

**O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA:** O TRF da 4ª Região negou provimento ao apelo de PHILIP MORRIS BRASIL SA por entender que o fato gerador do IPI consuma-se com a saída do produto do estabelecimento industrial, nos termos do art. 46, II, do CTN, independentemente do proveito econômico que da operação possa extrair o contribuinte, o qual não se exime do pagamento do imposto se o carregamento foi furtado no caminho para a entrega.

Por meio de recurso especial, alega violação ao disposto no art. 535, II, do CPC, pois acredita existir contradição no aresto impugnado. No mérito, aponta ofensa ao art. 174, V, do Regulamento do IPI (Decreto 2.637/98), e aos princípios da não cumulatividade e do não confisco.

Sustenta não ser devida a cobrança do imposto quando a mercadoria saída do estabelecimento é furtada, basicamente, por duas razões:

(a) porque não satisfeita a operação mercantil que propiciou a saída do produto do estabelecimento industrial. Salienta que, embora tenha a mercadoria saído do estabelecimento produtor, não houve circulação econômica ou jurídica, mas apenas física, pois o negócio mercantil não se completou antes da tradição do produto por causa alheia à vontade das partes.

(b) porque a legislação de regência determina o estorno do crédito de IPI relativo aos insumos (crédito de entrada) no caso de furto ou roubo de mercadorias, justamente diante da impossibilidade de ocorrência do fato gerador do IPI nesses casos. Defende, com base no princípio da não-cumulatividade, que não pode subsistir o débito de IPI pela saída do produto do estabelecimento se a legislação determina o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos empregados no produto furtado.

A Fazenda Nacional ofertou contrarrazões às fls. 3674-3679.

Admitido na origem, subiram os autos para julgamento.

O eminente Ministro Mauro Campbell, em percuciente voto, negou provimento ao recurso.

Pedi vista dos autos para examinar a matéria, por entender que a solução se mostra injusta com o contribuinte, compelido a onerar-se com o pagamento de um tributo sem correspondência com o proveito advindo da operação tributada.

A solução da controvérsia posta neste recurso especial consiste em definir se há, ou não, incidência do IPI sobre produtos que, saídos do estabelecimento industrial, são furtados no caminho para a entrega, antes de serem colocados à disposição do comprador.

No campo do Direito Privado, trata-se de típica hipótese de **caso fortuito** ou **força maior**, semelhante ao que ocorre com a inutilização ou deterioração da coisa, que impossibilita, total ou parcialmente, o cumprimento da obrigação assumida pelo vendedor.

Na sistemática do Código Civil, o contrato de compra e venda é de natureza obrigacional, e não real, já que apenas cria para o vendedor o dever de alienar o domínio de certo bem móvel e para o comprador o de pagar o preço ajustado. No art. 620 está expresso que “o domínio da coisa não se transfere pelos contratos antes da tradição”.

Assim, o contrato de compra e venda de coisas móveis tem eficácia meramente obrigacional. A eficácia real, traduzida na transferência do domínio, depende da prática de outro ato jurídico, a tradição. Antes da entrega da coisa, o comprador pode apenas agir como credor da entrega, mas não como proprietário do bem a ser entregue, que continua na esfera de titularidade do vendedor, até que a tradição se efetive.

Em consequência, os riscos de perecimento da coisa alienada correm sempre por conta do vendedor até que a tradição se concretize, passando ao comprador após este momento. O art. 1127 do Código Civil bem traduz a conclusão quando enuncia: “até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor e os do preço por conta do comprador”.

Nesses termos, havendo furto ou roubo de mercadorias, antes da entrega, os riscos são do vendedor, quer tenha ocorrido o evento dentro do estabelecimento (furto ou roubo interno), quer tenha acontecido fora dele, no transcurso entre a saída do estabelecimento e a entrega ao comprador (furto ou roubo externo).

Se o furto ou roubo como casos fortuitos ou de força maior não geram maiores dúvidas no plano do Direito Privado, já o mesmo não ocorre na esfera do Direito Tributário.

## JURISPRUDÊNCIA

Segundo o art. 46, II, do CTN, materializa-se o fato gerador do IPI com a *saída do produto do estabelecimento industrial*, o que inegavelmente ocorre no caso do furto ou roubo externo.

Na esteira desse regramento, questiona-se: a saída do estabelecimento industrial cria a obrigação tributária de pagar o IPI em termos definitivos e irreversíveis, independentemente das ocorrências externas que podem afetar a operação mercantil ensejadora da saída?

Na situação dos autos, houve uma saída lícita, em tese, geradora da obrigação de pagar o IPI, diferentemente do que ocorreria se as mercadorias tivessem sido furtadas, ou roubadas, de dentro do estabelecimento fabricante. Não se trata, pois, de saída física criminosa, que não tipifica a hipótese de incidência tributária, mas de saída jurídica embasada em contrato de compra e venda mercantil, cuja entrega tornou-se impossível por fato alheio à vontade das partes.

Com base nesse raciocínio – tecnicamente bem estruturado –, o acórdão recorrido concluiu que é devido o IPI incidente sobre as mercadorias saídas do estabelecimentos e posteriormente furtadas, antes da entrega ao comerciante comprador.

Essa orientação funda-se na constatação de que o fato gerador do IPI é a saída do estabelecimento industrial, de tal modo que eventos ocorridos posteriormente a esse momento não são suscetíveis de impedir, modificar ou extinguir a obrigação tributária, que já estaria constituída de modo definitivo e irreversível.

Com a devida vênia e as escusas de praxe, não me parece correta a conclusão por quatro razões:

(a) o fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados;

(b) a obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial para entrega futura ao comprador, portanto, com tradição diferida no tempo, está sujeita a condição resolutória, não sendo, portanto, definitiva nos termos dos arts. 116, II e 117 do CTN;

(c) o furto ou roubo de mercadoria, segundo o art. 174, V, do Regulamento do IPI, impõe o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos, o que leva à conclusão de que não existe o débito de saída em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Do contrário, além da perda da mercadoria - e do preço ajustado para a operação mercantil -, estará o vendedor obrigado a pagar o imposto e a anular o crédito pelas entradas já lançado na escrita fiscal; e

(d) o furto de mercadorias antes da entrega ao comprador faz desaparecer a grandeza econômica sobre a qual deve incidir o tributo. Em outras palavras, não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, desaparece o elemento signo de capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao princípio do não-confisco.

Exploremos, com vagar, cada um desses argumentos.

### **A) O elemento material da hipótese de incidência do IPI:**

A doutrina é hoje quase unânime em sustentar que o fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Este é apenas o elemento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.

GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO deixam claro que a saída do estabelecimento é apenas o elemento temporal da hipótese de incidência do IPI, não se confundindo com seu aspecto material, que são as operações translativas de propriedade e posse de produtos industrializados:

É, em princípio, hipótese de incidência do IPI o fato de um produto, sendo industrializado, sair de estabelecimento produtor, em razão de um negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade do mesmo. Esta definição é jurídica e se despreocupa quer dos ângulos econômicos, do fenômeno subjacente, quer da motivação do legislador ou seus desígnios. Analisemo-la: a) fato = acontecimento localizado no tempo e no espaço, que modifica a realizada das coisas, porque lhe acrescenta (ou suprime) algo nela existente; b) de um produto = produto é a coisa que se obtém como resultado de um processo de produção, processo esse que é real e concreto e se dá no mundo fenomênico, mas que - para efeito jurídico - deve ser legalmente qualificado; c) sendo industrializado = forma enfática de sublinhar que não é qualquer coisa que pode ser considerada produto industrializado, mas só o que, de acordo com a lei, resulta finalmente de uma série de operações mecânicas, físicas e concretas, que caracterizam a industrialização, tal como legalmente qualificada; d) sair = a saída não é a materialidade da hipótese de incidência. É meramente seu aspecto temporal. A saída é o momento qualificado pela lei como de consumação do processo concreto que redundou na obtenção (produção) do produto. É erro lógico e conceitual grave supor que “saída” seja hipótese de incidência de qualquer tributo. É mero aspecto temporal, quer do ICM (v. Souto Maior Borges, RDA 103), quer do IPI; e) do estabelecimento produtor = a essência da materialidade da hipótese de incidência do IPI está na dinâmica, em si, do fato de o produto sair de uma origem juridicamente qualificada: o “estabelecimento”, onde ocorre o processo concreto (conjunto de operações mecânico-físicas) que redundou no produto final; f) em razão de um negócio jurídico = não é toda e qualquer saída que consuma - como o quer a lei - o processo industrial. Não é qualquer saída que faz presumir a conclusão do ciclo econômico, considerado pelo legislador como unidade fática materialmente tributável, mas só a saída de produto que tenha sido objeto de um negócio jurídico. (Hipótese de Incidência do IPI (Hipótese de Incidência do IPI *in* Revista de Direito Tributário n.º 37, p.4).

EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, no mesmo caminho, assim define a regra matriz de incidência do IPI:

## JURISPRUDÊNCIA

O IPI incide sobre operações jurídicas praticadas com produtos industrializados. Nos termos da Constituição, ele deve ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade.

Voltando ao ponto principal, reafirme-se, conforme já tivemos oportunidade de acenar linhas acima, que não basta ocorrer a industrialização de um produto, para que o IPI seja devido.

Por igual modo, é insuficiente que o produto industrializado saia do estabelecimento produtor.

Na verdade a obrigação de pagar IPI se aperfeiçoa apenas quando a saída do produto industrializado seja causada por um negócio jurídico.

Em resumo, o IPI só é devido quando ocorrer o fato de um produto industrializado sair do estabelecimento produtor (estabelecimento industrial ou a ele equiparado), em razão de negócio jurídico real ou ficto, translativo de sua posse ou propriedade. (Fundamentos do IPI, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 35, 37 e 38).

LEANDRO PAULSEN traz a seguinte observação:

Vale ressaltar, contudo, que se impõe a saída por força de uma “operação” com produto industrializado, como visto quando da análise da base econômica, ou seja, por força de um negócio jurídico. As saídas sem tal pressuposto não dão ensejo, a rigor, à incidência do IPI.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO afirma que, no IPI, a obrigação tributária decorre da realização de “operações” no sentido jurídico (ato de transmissão de propriedade ou posse), relativo a um bem anteriormente elaborado (esforço humano que consistiu numa transformação ou criação de uma nova utilidade). A obrigação consiste num “dar o produto industrializado”, pelo próprio realizador da operação jurídica. Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu trabalho pessoal, sua obrigação principal consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, que não decorra de encomenda específica do adquirente (Impostos Federais, Estaduais e Municipais, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, 5ª ed., p. 103-104).

MISABEL DERZI, ao rever e atualizar, à luz da CF/88, a obra de ALIOMAR BALEEIRO, argumentou o seguinte:

A grande maioria dos doutrinadores entende inexistir fato jurídico tributário e a simples saída física dos produtos industrializados (fenômeno que também ocorre no ICMS). A operação que gera a saída do produto industrializado corresponde sempre a ato ou negócio jurídico translativo da posse ou da propriedade (Cf. Américo Masset Lacombe, “Imposto sobre Produtos Industrializados”, in RDT, vol. 27, p. 28, pp. 117-119; Paulo de Barros Carvalho, “Imposto sobre Produtos Industrializados”, in Curso

de Direito Empresarial, vol. II, pp. 149-150). Registra, com propriedade, José Roberto Vieira: “o IPI não só não grava a industrialização, como também não atinge diretamente os produtos industrializados, tributando, na verdade, as operações que têm por objeto produtos advindos de industrialização”. (Cf. IPI. A Regra-Matriz de Incidência, pp. 73-74) (Baleiro, Aliomar. Direito Tributário, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 340).

RUBENS GOMES DE SOUSA assevera que o IPI

(...) passara a ser sobre circulação de mercadorias em fase de produção, guardando identidade com o ICM, só que este, além de abranger a fase de produção, prossegue na fase subsequente de circulação mercantil. (O ICM, o ISS, o IPI e a Construção Civil in Revista de Direito Público n.º 22, p. 291-309)

Para PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA:

(...) o IPI é um imposto que tem três características principais: a existência de um produto, a saída de um produto do estabelecimento produtor, e que esta saída seja causada por um negócio jurídico (Revista de Direito Tributário n.º 7/8, p. 192-193).

Como a operação translativa da propriedade ou posse do produto industrializado é um fato complexo tanto no mundo fenomênico quanto na esfera jurídica, cabe à lei escolher um momento preciso no tempo, ao qual se atribui o efeito de constituir a relação jurídico-tributária.

Esse momento, que é o aspecto temporal do fato gerador, e não o próprio fato gerador, tanto poderia ser o do *início* da *tradição* da coisa quanto o do seu *término*, que ocorre quando a coisa é efetivamente entregue ao comprador.

ALBERTO XAVIER, em artigo doutrinário, traz ilustração importante de direito comparado. Segundo o autor, a opção pelo momento do término da operação foi, por exemplo, adotada pelos países da Comunidade Européia, que consideram ocorrer o fato gerador do imposto sobre valor agregado (IVA) no momento em que o produto é colocado à disposição do adquirente. Contrariamente, a lei brasileira optou por definir o momento temporal como aquele em que a tradição da coisa se inicia, pela saída da mesma do estabelecimento do vendedor.

A opção da lei brasileira, segundo ele, assenta-se na premissa, nem sempre efetivada no caso concreto, de que a operação iniciada tende a ser concluída, razão porque se justifica a antecipação do nascimento da obrigação tributária para um momento anterior à consumação definitiva da operação que consubstancia materialmente o fato gerador.

Para melhor elucidação, transcrevo excerto do estudo:

A opção pelo momento do término da operação foi, por exemplo, adotada pelos países da Comunidade Européia, que consideram ocorrer o momento temporal do fato gerador do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) no momento em que o produto é colocado à disposição do adquirente. Ao invés, a lei brasileira optou por definir o mo-

## JURISPRUDÊNCIA

mento temporal como sendo aquele em que a tradição da coisa se inicia, pela saída da mesma do estabelecimento do vendedor.

Esta opção da lei brasileira assenta na presunção, baseada na experiência, de que via de regra uma operação iniciada tende a ser concluída, pelo que se justifica a antecipação do nascimento da obrigação tributária para um momento anterior á consumação definitiva da operação em que o fato gerador consiste.

Nos sistemas que adotam o momento final da operação, os eventos fortuito ou de força maior, como fruto ou roubo, ocorridos *medio tempore* entre o momento em que a tradição se iniciou e o momento em que a tradição se deveria concluir impedem a própria constituição da obrigação tributária, uma vez que o fato gerador só ocorrerá com a colocação dos bens à disposição do comprador, fato este tornado impossível pelos casos fortuitos ou de força maior.

Ao invés, nos sistemas como o brasileiro que adotam como momento temporal do início da operação - a saída do estabelecimento do vendedor - a obrigação tributária constitui-se imediatamente, pelo que os eventos fortuitos ou de força maior ocorridos *medio tempore* entre o início e o fim da operação não tem o condão de impedir o nascimento da obrigação tributária, que já se encontra constituída desde o momento em que a tradição se iniciou.

Tudo esta, pois, em saber se os eventos fortuitos ou de força maior que frustram a conclusão da operação tributável, impossibilitando o cumprimento da obrigação do vendedor e, conseqüentemente, exonerando o comprador da sua própria obrigação, são totalmente irrelevantes para efeitos tributários (como e orientação tradicional do Fisco), ou se, pelo contrario, podem influenciar de qualquer modo a referida obrigação, atendendo a circunstancia de não se ter completado a operação tributável.

O equívoco da posição do Fisco esta em ter confundido o momento temporal do fato gerador com o próprio fato gerador em si mesmo considerado. A saída do estabelecimento do industrial e, sem duvida, o momento temporal do fato gerador, mas não se confunde com este, posta este ultimo consistir, nos termos da Constituição, em operações translativas de propriedade ou posse de produtos industrializados. ("O Furto e o Roubo de Produtos face ao IPI" in Dimensão Jurídica do Tributo, São Paulo: Editora Meio Jurídico, 2003, p. 103-104).

O equívoco da posição fazendária, no meu sentir, está em ter confundido o momento temporal do fato gerador com o próprio fato gerador, que consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados.

PAULO DE BARROS CARVALHO traduziu, com precisão, esse equívoco comum de confundir o elemento material da hipótese de incidência tributária como o aspecto temporal do fato gerador:

São muitas as ocasiões em que o legislador assevera que a hipótese de incidência da exação é aquilo que denominamos critério temporal do suposto normativo. Com o emprego de circunlóquios, escolhe um momento, topicamente determinado, para situar, no tempo, a inauguração do vínculo jurídico patrimonial.

Fixemos a vista nas disposições dos artigos do Código Tributário Nacional e naquele do Decreto-lei 406/68, que transcrevemos acima. Veremos que, a pretexto de mencionarem o fato, separam um instante, ainda que o momento escolhido se contenha na própria exteriorização da ocorrência. Não passa contudo de uma unidade de tempo, que se manifesta, ora pela entrada de produtos estrangeiros no território nacional (imposto de importação), ora pela saída (imposto de exportação); já pelo desembaraço aduaneiro, por deixar o produto industrializado o estabelecimento industrial ou equiparado, ou pelo ato de arrematação, tratando-se daqueles apreendidos ou abandonados e levados a leilão (IPI), seja pela saída de mercadorias dos estabelecimentos, seja pela entrada ou fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares e estabelecimentos similares (Curso de Direito Tributário, São Paulo: Ed. Saraiva, 1991, p. 175).

O sistema nacional, valendo-se da presunção de que o negócio jurídico mercantil será concluído com a entrega da mercadoria ao comprador, antecipou o elemento temporal do fato gerador do IPI para a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado (art. 46, II, do CTN).

Essa antecipação, todavia, não torna definitiva a ocorrência do fato gerador. A presunção de que o negócio jurídico mercantil será concluído com a entrega do produto ao adquirente não é absoluta, podendo ser ilidida se houver o desfazimento do negócio, seja por furto, roubo ou perecimento da coisa ou, mesmo, por desistência do comprador.

Nesse último caso – desistência do comprador – o Decreto 4.544/2002 (Regulamento do IPI) deixa claro que o imposto não incide, devendo o vendedor creditar-se de valor igual ao do imposto escriturado pela saída, como forma de anular a operação na própria escrita fiscal, como se depreende do seguinte dispositivo:

Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo.

**§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.**

A norma em destaque, ao permitir ao vendedor creditar-se do mesmo valor do imposto escriturado por ocasião da saída para anular contabilmente a operação, deixa claro que a saída do produto do estabelecimento não constitui definitivamente a obrigação tributária do IPI.

Ora, não há diferença substancial entre o desfazimento do negócio jurídico por desistência do comprador – o que permite a anulação do imposto escriturado na saída – e o furto de mercadoria antes da entrega – caso em que a Fazenda defende a incidência do IPI.

Poder-se-ia argumentar que, no primeiro caso, haverá o retorno do produto ao estabelecimento fabricante, o que possibilitará futura incidência tributária, com o respectivo recolhimento do tributo, não havendo prejuízo ao erário.

O raciocínio é correto, mas não justifica tratamento tributário diferenciado, por tratar-se de argumento extra ou metajurídico. Ontologicamente, não há diferença entre uma hipótese e outra, pois o negócio jurídico subjacente à saída da mercadoria do estabelecimento produtor, nos dois casos, não foi concluído, um por vontade do comprador, e o outro por fatos totalmente alheios à vontade das partes contratantes.

Em raciocínio também metajurídico, há muito mais razão em não se tributar operação desfeita por furto da mercadoria, por tratar-se de caso fortuito e alheio à vontade das partes, do que a operação não concluída porque uma das partes resolveu desistir do negócio.

Poder-se-ia argumentar que o desfazimento da operação por desistência do comprador é facilmente apurada pelos agentes fiscais, já que a mercadoria regressa ao estabelecimento industrial, amparada inclusive por nova nota fiscal de entrada, como determina a legislação de regência, enquanto no caso de furto ou roubo de mercadoria o controle fiscal fica prejudicado, o que abriria porta larga para as mais diversas fraudes tributárias.

Esse argumento também não pode justificar o tratamento tributário diferenciado, já que o desfazimento do negócio por desistência do comprador em tudo se equipara ao desfazimento por furto da mercadoria, pois ambos traduzem vicissitudes que podem acometer o negócio mercantil após a celebração do contrato e a saída da mercadoria do estabelecimento industrial.

Em outras palavras, a eventual dificuldade que os agentes fiscais terão para fiscalizar as situações de furto e roubo, não justifica o tratamento tributário diferenciado.

Em conclusão: o **aspecto material** da hipótese de incidência do IPI não é a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, mas o negócio jurídico translativo da posse ou propriedade de produtos industrializados. Assim, não incide o imposto quando mercadorias são furtadas antes da entrega ao comprador, já que, nesse caso, não se perfectibiliza a tradição como ato jurídico translatório do domínio, desaparecendo o negócio jurídico que rendeu ensejo à saída do produto do estabelecimento fabricante.

Havendo o furto antes da tradição, a saída perde a sua causa jurídica, ressoando ilegítima a incidência do imposto sobre saídas exclusivamente físicas.

O furto da mercadoria tem por efeito frustrar a sua destinação rumo ao consumo. Embora a pretensão do contribuinte tenha sido a de efetuar uma saída em direção ao consumo, realizando o fato gerador, algo que estava fora de sua esfera volitiva ocorreu, impedindo que a destinação fosse alcançada. Houve, assim, uma saída física, já que frustrada a operação e desfeito o negócio jurídico que impulsionava a mercadoria para o consumo, não havendo base de imposição para o IPI.

### **B) O elemento temporal da hipótese de incidência do IPI:**

Como visto, a saída do produto do estabelecimento fabricante – **elemento temporal** da hipótese de incidência – não constitui definitivamente a obrigação tributária do IPI, já que casos há, como na desistência do comprador, em que o imposto não incide justamente por desfazimento do negócio jurídico subjacente.

Não há razão que justifique tratamento tributário diferenciado na hipótese de furto ou roubo da mercadoria, pois nesses casos também ocorre o desfazimento do negócio jurídico base.

O aspecto material da hipótese de incidência do IPI, como já afirmado, são as operações que transferem a propriedade ou posse de produtos industrializados, não incidindo o imposto quando tais operações são interrompidas ou frustradas.

O art. 116, II, do CTN, ao tratar do momento de ocorrência do fato gerador, confirma a tese quando enuncia:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Não há dúvida, o fato gerador do IPI é uma situação jurídica, já que consubstanciado por meio de operações (jurídicas obviamente) translativas da propriedade ou posse de produtos industrializados.

Consoante a disposição normativa em destaque, quando o fato gerador consistir em situação jurídica, considera-se ocorrido “desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”.

O negócio jurídico translativo da propriedade ou posse de produtos industrializados é uma operação complexa e somente se aperfeiçoa com a tradição, real ou ficta, da mercadoria negociada. Antes da entrega da mercadoria ao comprador, diz-se que a obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento fabricante não é definitiva, mas está sujeita a condição resolutória, especificamente, a ocorrência do negócio jurídico subjacente.

Por tratar-se de condição resolutiva, e não suspensiva, a saída do produto do estabelecimento industrial produz, desde já, os seus efeitos, impondo ao vendedor, por exemplo, a emissão de nota fiscal de saída para instrumentar a operação de circulação.

Eis o que dispõe o art. 117 do CTN:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - **sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.**

Nos casos em que a entrega do produto é posterior à sua saída do estabelecimento industrial, o fato gerador considera-se ocorrido desde o momento em que deixa a sede do estabelecimento fabricante, mas não é definitivo, já que sujeito a uma condição que pode “resolver”, ou extinguir, o vínculo obrigacional tributário nascido de forma antecipada e presumidamente.

## JURISPRUDÊNCIA

ALBERTO XAVIER, com base em fundamentos similares, concluiu que as operações interrompidas, frustradas ou inacabadas não geram a obrigação de pagar o imposto sobre produtos industrializados - IPI, *verbis*:

Ora, operações translativas de propriedade ou posse de produtos industrializados são, por definição, operações completadas, concluídas e não operações interrompidas, frustradas, inacabadas.

Que as operações a que a Constituição se refere são, por natureza, operações concluídas, concretizadas e acabadas, resulta do fato de só no momento em que se concretiza a posse o adquirente fica definitivamente obrigado ao pagamento do preço do produto adquirido, preço esse com cujos recursos o vendedor efetuará o recolhimento do imposto que lançou a débito, e preço esse em cujo valor se inclui o imposto que o adquirente lançará a crédito.

Que o fato gerador do IPI exige que as operações se tenham concluído e acabado resulta ainda do inciso II do art. 116 do CTN segundo o qual: “salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...) II – tratando-se de situação jurídica, *desde o momento em que esteja definitivamente constituída*, nos termos de direito aplicável”. Ora, nas operações tributáveis pelo IPI, a situação jurídica *não se encontra definitivamente constituída* enquanto a tradição da coisa não se completa pela sua colocação a disposição do adquirente.

.....

O fato de o sistema constitucional brasileiro conceber o fato gerador do IPI como a realização de operações relativas a transferência de propriedade ou posse de bens concluídas e acabadas, ou seja definitivamente constituídas nos termos do art. 116 do CTN, aliado a circunstância de a lei ter escolhido, também ao abrigo da ressalva do art. 116, o início da operação como momento temporal constitutivo da obrigação tributária, obriga logicamente o legislador a ditar uma solução para as hipóteses de operações não concluídas, mas em relação às quais a obrigação tributária já se constituiu (...).

.....

Esta solução consiste em tratar a obrigação tributária nascida em virtude de um fato gerador não definitivamente constituído como uma *obrigação sujeita a condição resolutiva*, pela qual os seus efeitos são destruídos retroativamente caso a operação, após iniciada, não se venha a constituir definitivamente pela sua interrupção ou frustração *medio tempore*.

Da mesma forma que a lei constrói certas obrigações tributárias como sujeitas a *condição suspensiva* – como sucede nos casos de suspensão do imposto na saída de um produto para estabelecimento do próprio vendedor – assim também constitui outras situações como obrigações sob *condição resolutiva*, como sucede nos casos em que a obrigação se constitui imediatamente no momento da saída (fato gerador pendente), mas se extingue *de jure* no caso de a operação subjacente, em que o fato gerador consiste, se não tenha completado.

Exemplo característico de obrigação tributária sob condição resolutiva e o de devolução ou retorno total ou parcial de produtos tributados em que a lei (Lei nº 4.502/64, art. 30; art. 150 do RIPI/98) permite ao estabelecimento industrial *creditar-se do imposto* lançado por ocasião da saída.

Significa isto que a lei considera que inobstante ter ocorrido a saída do estabelecimento industrial e, por conseguinte, se ter constituído a obrigação tributaria, *ex vi* de fato gerador pendente, a mesma se extingue em razão da devolução da mercadoria pelo comprador, em razão de operação ou não concluída, ou concluída mas desfeita, mas, em qualquer caso, não definitivamente constituída, nos termos do art. 116, II do CTN.

Ora, se a não ocorrência ou desfazimento de operação completa e acabada em razão da vontade de uma ou de ambas as partes produz a extinção da obrigação tributaria, não se vê qualquer razão que conduza a solução diversa caso o evento interruptivo seja um fato alheio a vontade das mesmas, como o caso fortuito ou força maior, de que o furto ou roubo são exemplos.

Na hipótese de casos fortuitos ou de força maior, ocorridos após a saída do estabelecimento industrial, a situação jurídica não se constitui definitivamente, nos termos do art. 116, II do CTN, não se verificando o requisito essencial a existência do fato gerador do IPI completo e acabado, que e a conclusão da operação pela tradição efetiva da coisa (*O Furto e o Roubo de Produtos Face ao IPI in Dimensão Jurídica do Tributo*, Coord. Edvaldo Brito e Roberto Rosas, São Paulo: Editora Meio Jurídico, 2003, p. 104-106).

GUILHERME CEZAROTI adota posição similar:

O art. 116, inciso II do CTN, quando dispõe “salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos: (...) II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”, exige que as operações estejam concluídas para a incidência do tributo, o que, no caso do IPI, somente ocorre com a colocação do produto industrializado à disposição do adquirente.

A saída do produto industrializado do estabelecimento do vendedor é um fato definido pelo art. 105 do CTN, ou seja, o início da ocorrência do fato imponible, mas não é a conclusão da operação exigida pelo art. 116, inciso II, do CTN. Somente com a colocação dos produtos industrializados à disposição do adquirente é que a operação se conclui.

.....  
O art. 117 do CTN prevê a possibilidade de fatos imponíveis que expressem negócios jurídicos sujeitos a condições suspensivas ou resolutivas. Negócio jurídico sujeito a condição é aquele cujo efeito é subordinado a evento futuro e incerto, nos termos do art. 114 do Código Civil.

Quando a condição é suspensiva, o negócio jurídico torna-se perfeito e acabado quando a condição se torna efetiva, isto é, quando se verifica a ocorrência da condição. Isto ocorre, por exemplo, com os produtos remetidos ao estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, a depósitos fechados ou armazéns-gerais (art. 11 do Decreto-lei n.º 400/68; art. 40 do RIPI).

Se a condição for resolutiva, o negócio jurídico se torna perfeito quando ele é celebrado, ou seja, a obrigação tributária se constitui quando da saída do produto industrializado do estabelecimento do industrial, mas deverá se extinguir se a operação não se completar. A devolução de produtos industrializados tributados é um exemplo disto,

## JURISPRUDÊNCIA

quando o estabelecimento industrial poderá se creditar do imposto lançado por conta da saída (art. 30, lei n.º 4.502/64; art. 150, RIFI).

Percebe-se que, na hipótese em que houver a devolução total dos produtos industrializados, haverá a extinção do crédito tributário em razão do creditamento do imposto relativo a produtos tributados recebidos em devolução ou retorno, ou seja, a obrigação tributária é extinta em razão da vontade de uma das partes.

Na hipótese de furto ou roubo dos produtos industrializados após a sua saída do estabelecimento industrial, não ocorre a conclusão da operação exigida, pelo art. 116, II, do CTN, o que autorizaria a extinção da obrigação tributária mediante o creditamento do IPI relativo a estes produtos (*O Furto e o Roubo Diante da Legislação do IPI in Revista Dialética de Direito Tributário n.º 79*, abril/2002, São Paulo: Dialética, p. 54-55).

HUMBERTO ÁVILA, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, também ostenta a opinião de que a saída do produto do estabelecimento industrial constitui, sob condição resolutória, a obrigação tributária do IPI, que somente se concretiza quando perfectibilizado o negócio jurídico, com a tradição da coisa e a transferência do domínio.

Cito o seguinte fragmento do texto:

2.2.4. O artigo 116 do mesmo Código prevê que o fato gerador considera-se ocorrido, “tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituído nos termos do direito aplicável”. Desse modo, se o fato gerador envolver um negócio jurídico, ele somente ocorrerá quando, ele somente ocorrerá quando os seus requisitos, de acordo com o Direito Privado, forem concretizados, não antes.

2.2.5. Ora, considerando que, no plano constitucional, ficou assentado que a União Federal só tem competência para tributar os negócios jurídicos translativos da propriedade de produtos industrializados, indicativos de capacidade econômica e capazes de fazer com que o sujeito passivo seja responsável pela carga tributária gerada na operação que deu causa e possa repassá-la ao consumidor, e se é preciso, de acordo com o Código Tributário Nacional, que o fato ocorrido seja suficiente ao nascimento da obrigação tributária, e o fato gerador, quando envolver um negócio jurídico, somente ocorre quando os seus requisitos legais estiverem presentes, só surgirá o fato gerador do imposto sobre produtos industrializados quando se perfectibilizar o negócio jurídico bilateral e oneroso.

2.2.6. Como já visto, a transferência de propriedade só ocorre quando o produto for entregue pelo vendedor ao comprador (artigo 1.122 do Código Civil, hoje no artigo 481 do Novo Código Civil), não antes. Por consequência, de acordo com a parte geral do Código Tributário Nacional, a lei ordinária federal só poderá considerar como momento da ocorrência do fato gerador do produto industrializado o momento da translação da propriedade do bem. (IPI. Furto e Roubo de Mercadoria. Exame da Existência de Competência e de Exercício de Competência. Intributabilidade das Meras Saídas Físicas a Título de IPI *in Revista Dialética de Direito Tributário n.º 171*, dezembro de 2009, São Paulo: Dialética, p. 160).

Como visto, sob a ótica do **elemento material** da hipótese de incidência tributária, não incide o IPI quando as mercadorias, saídas do estabelecimento industrial, são furadas antes da tradição ao comprador, pois, não concluído o negócio jurídico subjacente à circulação física do produto industrial, não ocorre qualquer “operação translática da propriedade ou posse de produtos industrializados”, justamente o fato gerador da exação.

Igualmente, sob o prisma do **elemento temporal**, também não incide o imposto. O fato gerador do IPI é uma situação jurídica – operação que transfere a propriedade ou posse de produto industrial –, que somente se aperfeiçoa com a tradição do bem negociado ao respectivo comprador. Nesses termos, a saída do produto do estabelecimento fabricante desencadeia a incidência tributária sob condição resolutória do aperfeiçoamento do negócio jurídico subjacente, sem o que a circulação da mercadoria será apenas física, e não jurídica, como exige a legislação de regência.

Também por esse argumento, concluo que o IPI não incide sobre operações com produtos industrializados não concluídas por furto das mercadorias antes da entrega ao comprador.

### **C) O princípio da não cumulatividade:**

Por imposição constitucional, o IPI deve ser seletivo, **não cumulativo** e não poderá incidir sobre produtos industrializados, destinados ao exterior. Esses são os **limites mínimos** a serem respeitados pelo legislador infraconstitucional.

Para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, a não-cumulatividade é um princípio constitucional dos mais importantes para a ordem econômica e tributária, pois sua supressão causaria sensível abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços, com evidentes reflexos até mesmo nas relações de emprego.

Nesse sentido, veja-se o seguinte fragmento de sua obra:

“No caso da não-cumulatividade, a sua supressão abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transportes e de comunicações, a sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade da produção e da comercialização. Isto, evidentemente, oneraria sobremaneira o custo de vida da população. DE outra parte, encareceria também o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos na produção e na comercialização de produtos e serviços, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

.....

A não cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico. (...) esse princípio constitucional deve necessariamente ser observado à luz do Direito, não resta dúvida. Assim, tratando-se

## JURISPRUDÊNCIA

basicamente de uma operação matemática, como se verá, haveremos de encontrar no interior da Constituição Federal seu conteúdo jurídico (“A Não-Cumulatividade Tributária - ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS”, São Paulo: Dialética, 2004, p. 100-101).

Como princípio constitucional, fundamental à ordem econômica e tributária, não pode ser desconsiderado pela legislação ordinária ou por interpretações que apequenem a sua real importância.

O Regulamento do IPI vigente à época dos fatos (Decreto 2.637/98), no art. 174, V, impunha o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos quando houvesse furto ou roubo de produtos industrializados.

Eis a redação do dispositivo:

Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 12):

V - relativo a matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte;

O atual Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002), traz redação semelhante, *verbis*:

Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

IV - relativo a matérias-primas, produtos intermediários, e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte;

A norma regulamentar – seja a antiga ou a nova – disciplina, de maneira muito clara, que o crédito de entrada, relativo às matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização devem ser estornados da escrita fiscal sempre que o produto final venha a ser furtado, roubado, inutilizado ou deteriorado.

Se a legislação determina a anulação do crédito de entrada é porque não há o correspondente débito de saída, sob pena de injustificável lesão ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

A aceitar-se a tese fazendária, será o contribuinte posto em situação “kafkiana”: perderá não só a mercadoria e o preço ajustado para o negócio mercantil, como estará obrigado a recolher o imposto sobre operação não concluída e a estornar o crédito de entrada relativo aos insumos utilizados no processo industrial. Nada mais assustador.

A regra do art. 174, V, do RIPI encontra fundamento de validade no § 3º do art. 25 da Lei 4.502/64, que enuncia o seguinte:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo

aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

§ 1º. O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.

§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à **alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção**, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada a exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei (Redação dada pela Lei 7.798/89 - original sem grifos).

Segundo o dispositivo, o crédito de entrada relativo aos insumos somente será anulado quando o produto final for isento, não tributado ou sujeito à alíquota zero. Pelo princípio da estrita legalidade, não pode o Regulamento impor o estorno do crédito de entrada fora dessas três situações taxativas.

Como só uma dessas situações – isenção, não tributação e alíquota zero – justifica a anulação do crédito de entrada, faz-se necessário que o furto ou roubo da mercadoria esteja incluído em uma delas, sob pena de indistigável ilegalidade do Regulamento.

O furto de mercadorias saídas do estabelecimento industrial não é causa de isenção nem de alíquota zero. Sobra, portanto, a não tributação. Nesses termos, ou se considera o furto uma causa de não tributação do produto final ou o estorno do crédito de entrada é ilegítimo, já que não amparado pela regra do art. 25, § 3º, da Lei 4.502/64.

HAMILTON DIAS DE SOUZA, por meio de parecer elaborado justamente para o caso de furto de cigarros, examinou com acurácia a questão, *verbis*:

Note-se, inicialmente (...) que são três os casos em que o crédito deve ser anulado: alíquota zero, isenção ou quando o produto não é tributado, ressalvados os casos expressos em lei. Os três casos guardam uma simetria de razões: evitar distorções na aplicação do princípio da não-cumulatividade e, por consequência, uma distorção quanto à capacidade contributiva e ao princípio da igualdade. Entende-se, nesse contexto cerrado, o disposto no art. 174, inciso V, do RIPL/98.

De fato, para que tal dispositivo regulamentar esteja realmente amparado no § 3º do artigo 25 da Lei 4.502/64 (com as alterações do DL 34/66 e da Lei n.º 7.798) é necessário que o produto resultante da industrialização e que tenha sido objeto de roubo esteja incluído em uma das três situações: seja isento, esteja submetido a uma alíquota zero ou represente um caso de não-tributação. Só uma dessas três situações justifica a anulação dos créditos de IPI, fundamentada nessa regra legal. Como é certo que o roubo – assim como as demais hipóteses contidas nesse inciso (furtados, inutilizados e deteriorados) – não está prevista legalmente como isenção ou submissão à alíquota zero, resta o caso de não-tributação.

## JURISPRUDÊNCIA

Portanto, podemos dar como certo que o estorno dos créditos das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados em produtos roubados, determinado no inciso V do artigo 274 do RIPL/98, deve-se ao fato do roubo ser um caso de não-tributação.

Ademais, a conclusão de que o estorno de créditos deve ser realizado em caso de roubo do produto industrializado por esse ser um caso de não-tributação faz todo sentido dentro do sistema que formam as normas do IPI. Com efeito, guarda coerência com o princípio da não-cumulatividade. Na verdade, tal entendimento é uma decorrência da correta aplicação do mesmo.

.....  
Ora, não fosse o roubo um caso de não-tributação, a obrigação de estornar os créditos obtidos com a entrada de insumos para produção do bem roubado representaria uma brutal cumulatividade. Isso é fácil de perceber por meio de um simples exemplo, no qual tomaremos, para facilitar a compreensão, uma alíquota única de 10% para todos os produtos.

Suponhamos, então, que, para produção de um determinado produto, foram adquiridos diversos insumos no valor total de \$ 700,00, tributados pelo IPI, gerando um crédito no valor de \$ 70,00. Na saída do produto industrializado, no valor de \$ 1.000,00, ocorre nova incidência do IPI, no valor de \$ 100,00. Devido à regra de não-cumulatividade e à sistemática de créditos e débitos, tal suposto contribuinte contraporaria seu débito de \$ 100,00 ao crédito de \$ 70,00, gerando um imposto a recolher de \$ 30,00. Somando-se esse recolhimento de \$ 30,00 ao recolhimento anterior de \$ 70,00, realizado pelos fornecedores, teremos um total de \$ 100,00, recolhido em toda a cadeia. Perceba-se que tal quantia representa exatamente a aplicação da alíquota de 10% sobre o valor final do produto (10% de \$1.000,00 = \$ 100,00).

.....  
O recolhimento total será, como dito, de \$ 70,00 + \$ 30,00, chegando a \$ 100,00.

Agora, imaginemos a hipótese de o produto final vir a ser roubado. Incidindo a regra do art. 174, inciso V, do RIPL/98, os créditos referentes aos insumos adquiridos devem ser estornados. Perdem-se, assim, os créditos no valor de \$ 70,00. Caso persistisse a tributação devido a uma saída ocorrida por roubo, haveria nova incidência do IPI, passando a ser devida a quantia de \$ 100,00. Como não existiram créditos, dado que estornados, somar-se-iam os recolhimentos de \$ 70,00 e de \$ 100,00, gerando \$ 170,00 de imposto a pagar na cadeia de produção, superando os \$ 100,00 que seriam a incidência da alíquota de 10% sobre a base de cálculo \$ 1.000,00, do produto final.

.....  
Na primeira hipótese não ocorre cumulatividade do imposto, pois, como foi verificado, a somatória da carga tributária em todo o ciclo econômico equivale à aplicação da alíquota na última operação. Já na segunda situação imaginada, está presente uma elevada cumulatividade, já que as incidências foram em cascata, fazendo com que o imposto da operação anterior virasse um custo para o produtor, inserindo-se no valor do produto final e, dessa forma, compondo a base de cálculo do próprio IPI (incidência do IPI sobre ele próprio). Daí a carga tributária de toda a cadeia superar o valor do imposto incidente sobre o último elo da circulação.

Logo, essa última hipótese geraria a esdrúxula situação em que uma empresa é roubada/furtada, perde os seus bens antes que cheguem à destinação, devendo, não obstante, pagar IPI e ver anulado os créditos dos insumos correspondentes. Além de ser prejudicada com a perda gerada pelo roubo, ela ainda seria quase que punida por uma cumulatividade que não ocorreria sem o roubo.

.....  
Pelo exposto até aqui, vê-se que, a toda evidência, o artigo 174, inciso V, do RIPI/98 existe justamente porque o legislador partiu do correto pressuposto que não haverá recolhimento de IPI em casos de roubo, o que seria uma razão, ao seu ver, para anular os créditos dos insumos. (Roubo de Cigarros - Produto Industrializado - após Saída do Estabelecimento do Industrial: Há incidência de IPI? Análise de [AI daSouza Cruz](#), p. 4-11)

A tese fazendária – de que a regra do art. 174, V, do Decreto 2.637/98 (atual art. 193, V, do Decreto 4.544/2002) somente se aplica ao caso de furto ou roubo de mercadorias nas dependências internas do próprio estabelecimento industrial – não encontra amparo nas regras de hermenêutica.

Se procedermos a uma interpretação literal, não há no dispositivo qualquer restrição que permita se inferir que o estorno do crédito somente se opera quando o furto ou roubo ocorre dentro do próprio estabelecimento. A clareza da regra não comporta a interpretação restritiva proposta pela Fazenda.

Ademais, se recorremos à interpretação sistemática e teleológica da norma, veremos que ela é plenamente compatível com tudo que até aqui foi dito.

O elemento material da regra matriz de incidência do IPI é a operação translativa de propriedade ou posse de produtos industrializados, que não se aperfeiçoa antes da tradição. Assim, furtadas as mercadorias antes da entrega ao comprador, desaparece o elemento material da norma de tributação, de modo que, não havendo imposto a pagar, deverá ser anulado, proporcionalmente, o crédito de entrada relativos aos insumos empregados na atividade industrial.

Já o elemento temporal da hipótese de incidência é a saída do produto do estabelecimento industrial, quando nasce a obrigação tributária de pagar o IPI sujeita à condição resolutória, especificamente, o aperfeiçoamento do negócio jurídico base que ensejou a circulação física da mercadoria. Concretizada a operação, núcleo material da hipótese de incidência, torna-se definitiva a obrigação tributária. A circulação, que era apenas física, torna-se também jurídica e econômica, justificando a incidência do imposto. O furto do produto antes da entrega interrompe este ciclo, retira a causa jurídica da circulação e impede que a condição resolutória se concretize, extinguindo a obrigação tributária prematuramente nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial. Não incidindo o imposto pela saída, deve ser estornado o crédito de entrada escriturado na aquisição dos insumos necessários à industrialização.

HAMILTON DIAS DE SOUZA, no parecer já citado, rechaçou a tese fazendária - de que a regra do art. 174, V, do RIPI/98 somente se aplicaria ao furto realizado dentro do próprio estabelecimento industrial -, como se observa do seguinte fragmento que transcrevo:

## JURISPRUDÊNCIA

E deve ser destacado: qualquer roubo, realizado não importa em qual momento e nem tampouco se ele ocorreu dentro ou fora do estabelecimento industrial, pois onde o legislador não distinguiu não cabe ao intérprete fazê-lo (“*ubi lex non distinguit nec distinguere debemus*”).

Realmente, a regra determina a anulação do crédito sem fazer qualquer ressalva do local ou do momento em que ocorreu o roubo. Não há um tratamento diferenciado previsto em lei, no sentido de a anulação só ser exigível quando o roubo ocorrer no interior do estabelecimento do industrial, permitindo a manutenção do crédito se ele se dá no exterior. A regra é clara: houve o roubo, impõe-se o estorno do crédito dos insumos.

.....  
Ora, se não cabe uma distinção entre roubos ocorridos dentro ou fora do estabelecimento industrial, para fins de estorno do crédito, também não cabe tal diferenciação quanto à não-tributação, eis que é ela o próprio fundamento da validade da regra do estorno. Diferenciar roubos ocorridos dentro e fora do estabelecimento, para pretender gerar diferentes consequências quanto à tributação – não tributação naquela e tributação nessa – fere, portanto, a própria prescrição contida no art. 174, inciso V, dado que tal diferenciação não consta dele.

.....  
Entendemos, portanto, que o IPI não incide quando há roubo de produtos industrializados, seja ele realizado dentro ou fora do estabelecimento produtor, pois não ocorre, em tais situações, o fato gerador do IPI, que consiste não na simples saída, mas sim na saída que impulsiona o produto rumo ao consumo, algo que não chegou a se materializar, devido ao roubo (*Op. Cit.* p. 11, 12, 30 e 31).

ALBERTO XAVIER também examinou a questão, como se vê desse trecho de sua obra já citada:

A solução exigida pelo sistema da lei não pode deixar de ser simétrica à das vendas canceladas por devolução ou retorno das mercadorias, ou seja, a extinção *de jure* com efeitos retroativos da obrigação tributária já nascida, embora com a precariedade e provisoriedade inerente a pendência da condição resolutiva consistente na consumação da operação tributável.

A modalidade técnica pela qual se opera a extinção retroativa da obrigação tributária consiste em , ao invés de se proceder á devolução em dinheiro do imposto entretanto devido e recolhido (debitado), se atribuir um crédito de igual valor suscetível de compensação.

Esta solução encontra-se, aliás, implicitamente reconhecida pelo art. 174, V, do RIPI/98, segundo o qual será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto: (...) V- relativo a matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros produtos que hajam sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma sorte”.

Com efeito, o estorno dos créditos é consequência lógica da extinção retroativa da obrigação tributária em virtude de a operação tributável não se ter definitivamente constituído.

É precisamente porque a operação jurídica de transferência de posse ou domínio de produto industrializado não se concluiu, não dando lugar a débito (ou o que é o mesmo, dando lugar a débito, anulado ou compensado por crédito do imposto) que devem ser estornados os créditos relativos à aquisição de *inputs* utilizados na sua produção.

Note-se que a solução da lei é lógica e racional, pois da uma disciplina jurídica unitária para todos os eventos fortuitos ou de força maior (inutilizarão, deterioração, furto ou roubo) e quer tais eventos tenham ocorrido no interior do estabelecimento antes da saída ou no exterior do mesmo, a caminho do destinatário.

Na verdade, em nenhuma dessas hipóteses ocorre uma operação posterior tributada, pelo que os créditos devem ser anulados. Pretender anulação ou estorno dos créditos e simultaneamente exigir o debito por operações de saída não concluídas em virtude de superveniência de caso fortuito ou de força maior seria solução incompatível com o princípio da não-cumulatividade, já que ou se exige o debito do imposto e, nesse caso, os créditos devem ser mantidos ou se determina, como faz a lei, o estorno dos créditos, o que envolve necessariamente considerar como também anulado o debito da operação subsequente.

Veja-se o que se passa com o caso análogo dos produtos devolvidos ou retornados, em relação aos quais a lei determina sempre a anulação retroativa da operação pelo método do crédito do imposto.

Quanto a estes a lei não ordena o imediato estorno dos créditos dos *inputs*, pois o produto devolvido pode ser objeto de uma nova operação definitivamente completada, caso em que o crédito do imposto será desconsiderado e efetivamente utilizados os créditos dos *inputs*. O estorno dos créditos dos *input* apenas ocorrerá quando os bens devolvidos não devam ser objeto de nova saída tributada, ou seja, uma vez constatada “a impossibilidade de ser dada nova saída ao produto em operação tributável” (art. 174, VI do RIPL/98 e Parecer Normativo n.º 29/80, item 5).

A solução que decorre do sistema da lei e, na verdade, aquela que melhor se ajusta, quer a considerações de equidade, quer ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Com efeito, correndo os riscos da coisa por conta do proprietário, faz sentido que ele arque com o ônus do imposto relativo a aquisição dos insumos quando estes ou o produto acabado forem objeto de inutilizarão, deterioração, roubo ou furto, pois em tais casos o produtor acaba por desempenhar o papel de consumidor final.

Mas já não é conforme com a equidade e com o princípio da não-cumulatividade fazer incidir sobre o produtor o ônus econômico de um imposto destinado a ser suportado pelo consumidor final e que no caso não pode sê-lo pela inexistência de uma operação de consumo, cujo preço seria a fonte que habilitaria o vendedor ao recolhimento do tributo (*Op. cit.* p. 106-108).

Se a legislação de regência determina o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos ingressados no estabelecimento industrial quando o produto final é furtado, não há outra conclusão possível, em respeito à dignidade constitucional do princípio da não cumulatividade, senão a de que não há incidência do imposto pela saída do produto. Do contrário, estaria o produtor obrigado a arcar com o imposto em cascata, o que contraria todo o sistema constitucional tributário.

Para HUMBERTO ÁVILA é ilegítima a incidência do imposto sobre operações não concluídas por furto e roubo, pois, nesses casos, o imposto deixa de ser sobre o consumo e a carga tributária passa a ser suportada integralmente pelo industrial e não pelo consumidor final, como quer a Constituição.

Eis o seguinte fragmento da obra:

2.1.4. Se o inciso II do parágrafo 3º do artigo 153 visa afastar o efeito cumulativo da carga tributária incidente em “cada operação” relativa a produtos industrializados, desde a sua produção até o seu consumo, claro está que a Constituição não só estabeleceu que a carga tributária dovesse ser suportada pelos consumidores finais, como também previu que o imposto só poderá incidir quando efetivamente ocorrerem as operações a eles destinadas. Isso porque, se o imposto incidir também nos casos em que o produto não se destina ao consumo, o industrial será responsável por uma carga tributária superior àquela incidente na operação que deu causa, fazendo não apenas com que o imposto seja cumulativo, mas que ele também seja suportado economicamente pelo industrial em vez do consumidor.

2.1.5. Sendo assim, o termo “operação” só pode conotar o negócio jurídico por meio do qual os produtos industrializados sejam efetivamente destinados ao consumo. Eles só tem, porém, esse destino, quando a sua propriedade é transferida pelo industrial a quem irá revendê-lo ou consumi-lo. Assim, se o imposto incidir mesmo quando o produto não for vendido, a carga tributária agregada pelo industrial irá recair sobre ele, fazendo não só com que o imposto deixe de ser sobre o consumo, como, da mesma forma, que a sua carga seja acumulada durante o ciclo econômico. Mas, se o imposto deixar de ser sobre o consumo e a sua carga for acumulada, não se estará respeitando aquilo mesmo que a Constituição determinou - que o contribuinte seja responsável pela carga tributária incidente na sua própria operação (*Op. cit.* p. 157).

A tese sustentada pela Fazenda Nacional nas contrarrazões recursais viola frontalmente o princípio da não cumulatividade e desnatura a própria vocação constitucional do IPI, que passa de imposto que onera o consumo para imposto que onera a própria atividade industrial.

#### **D) O princípio da capacidade contributiva e do não confisco:**

A regra-matriz de incidência tributária de cada um dos impostos está sempre atrelada a um respectivo signo presuntivo de riqueza, dando aplicabilidade ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Esse princípio, diretamente relacionado com os ideais históricos de justiça e igualdade, ocupa posição preeminente entre os postulados fundamentais da tributação, irradiando os seus efeitos sobre toda a seara fiscal.

Para RUY BARBOSA NOGUEIRA, “o princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária” (Curso de Direito Tributário, 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999. p.12).

MISABEL DERZI, atualizadora da clássica obra de Aliomar Baleeiro Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, anota que “a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco” (BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder Tributário, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.689).

Muitos autores fazem a distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica do contribuinte. As referidas expressões não são equivalentes. A **capacidade contributiva** relaciona-se à específica imposição do ônus tributário. É a dimensão econômica particular da vinculação do contribuinte ao poder tributante, ao Estado, de forma geral.

Por sua vez, a **capacidade econômica** é a exteriorização da potencialidade econômica de uma pessoa em razão de suas rendas, do consumo ou de seu patrimônio, independentemente de vinculação específica com o Poder Tributário. Portanto, tem capacidade econômica todo aquele indivíduo que, ainda que momentaneamente, disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la, ainda que destituído de capacidade contributiva.

Desta feita, entende-se que a capacidade contributiva constitui uma capacidade econômica específica, referindo-se apenas a aptidão do contribuinte de arcar com determinada imposição tributária. Assim, admite-se a possibilidade de uma pessoa ter capacidade econômica, mas não ter condições de contribuir com o Fisco.

A capacidade contributiva pode ser examinada sob a perspectiva objetiva ou subjetiva. A **capacidade contributiva objetiva ou absoluta** é a aptidão genérica para pagar tributos. A **capacidade contributiva subjetiva ou relativa** é a efetiva e concreta capacidade de pagar tributos de cada contribuinte relacionada a uma determinada imposição tributária.

Assim, a capacidade contributiva subjetiva ou relativa é reconhecida quando se opera uma autêntica individualização do tributo, valorando-se as distintas circunstâncias pessoais do contribuinte.

Para o Direito Tributário, somente os fatos que exteriorizam capacidade contributiva, ou seja, *fatos signos presuntivos de riqueza*, para utilizar a nomenclatura de BECKER, é que podem ser alcançados pela tributação, sob pena de confisco.

Ensina DINO JARACH:

Todas as situações e todos os fatos aos quais está vinculado o nascimento de uma obrigação impositiva possuem como característica a de apresentar um estado ou um movimento de riqueza; isto se comprova com a análise indutiva do direito positivo e corresponde a um critério financeiro que é próprio do imposto: o Estado exige uma soma de dinheiro em situações que indicam uma capacidade contributiva. É certo que o Estado, por capricho, pelo seu poder de império, poderia exigir impostos com base em qualquer pressuposto de fato, mas o Estado, afortunadamente, não age assim. (O Fato Imponível, Editora Revista dos Tribunais, p. 95).

No mesmo sentido, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES argumenta:

## JURISPRUDÊNCIA

Ao contrário do que a maioria da doutrina afirma, pode-se dizer que a capacidade econômica não é dado de relevância jurídica, mas que a capacidade contributiva é de relevância, pois a escolha de fatos geradores da obrigação tributária dela depende. Enquanto que o problema econômico é alheio à ciência jurídica, o da capacidade contributiva, constituído em princípio jurídico, deve ser respeitado pelo legislador, sob pena do Poder Judiciário inquirar o imposto de inconstitucional, por não ter um fato gerador da obrigação tributária fundamentado em indício de riqueza.

Daí a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco, que, sem causa jurídica, trazem a absorção do patrimônio do particular sem pagamento da justa indenização. (*Capacidade Contributiva e Capacidade Econômica à Luz da Constituição*, Repertório IOB de Jurisprudência 17/90, p. 277).

A incidência do IPI sobre produtos furtados antes da entrega ao respectivo comprador contraria os primados constitucionais da capacidade contributiva subjetiva e da vedação ao confisco.

Nesse caso, a imposição tributária recai sobre uma realidade que não revela capacidade contributiva ou que não é signo presuntivo de riqueza. Em outras palavras, permitir a incidência fiscal em situações como a dos autos é autorizar que o Poder Tributário alcance apenas a capacidade econômica do contribuinte, atingindo bens e rendas que não diretamente relacionados à tributação. Trata-se de expropriação indevida e arbitrária, vez que o valor recolhido é subtraído dentre seus bens e não da grandeza econômica eleita como tributável.

Que a recorrente possui capacidade econômica ninguém duvida. Essa capacidade patrimonial, todavia, não autoriza a imposição tributária se não se fizer presente, no caso concreto, fato signo presuntivo de riqueza que autorize a expropriação de valores do contribuinte.

Para ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS:

No caso de furto de mercadoria, desde que devidamente comprovado, a grandeza econômica simplesmente não existe.

Exigir pagamento de imposto diante desta circunstância é utilizar o tributo com efeito confiscatório pois, acaba-se retirando da propriedade do contribuinte, sem causa jurídica que justifique, parcela de seu patrimônio, uma vez que o valor recolhido é subtraído dentre seus bens e não da grandeza econômica eleita como tributável pela legislação.

Como dizíamos, no caso do furto de mercadorias, não há conexão entre fato econômico tributável, ou seja, a base de cálculo utilizada para se apurar o “quantum debeatur” e definida em lei, com o pressuposto de incidência que gera a exação tributária.

Inexiste, portanto, capacidade contributiva do contribuinte em relação às mercadorias furtadas.

Os menos avisados talvez tenham tentação em sustentar que tendo o contribuinte “capacidade econômica” será ele responsável pelo pagamento do imposto, uma vez materializada a situação fática, eleita pelo legislador como fato gerador da obrigação tribu-

tária. Em outras palavras, dispondo o contribuinte de uma situação financeira positiva, denotando capacidade econômica, pode e deve pagar imposto em qualquer situação, mesmo que a mercadoria fabricada para venda tenha sido eventualmente furtada.

Ora, se o legislador não pode estabelecer uma alíquota de 20% sobre o valor venal do imóvel porque isto violaria o princípio da capacidade contributiva, o que não deveria ser dito quando a administração tributária exige o pagamento de imposto sobre mercadoria furtada, onde a capacidade contributiva do contribuinte é igual a zero?

Não há dúvida de que a indústria do cigarro, assim como a maioria das empresas, movimentam cifras elevadas, sinalizando, conseqüentemente, uma real capacidade econômica.

Não há dúvida, também, que é o entendimento generalizado que os produtos decorrentes do tabaco são considerados supérfluos, assim como muitos outros, no contexto dos bens disponíveis para o consumo humano.

É lógico e razoável que bens nessas circunstâncias sejam escolhidos pelo legislador para uma tributação mais onerosa.

Todavia, não obstante todos esses argumentos, nada, absolutamente nada, justifica a exigência de tributo onde não haja capacidade contributiva do “sujeito passivo”.

Cobrar imposto em situação de total ausência de capacidade contributiva equivale a impor ao destinatário a obrigação de retirar parcela de seu patrimônio para entregá-la ao fisco, sem que para tanto haja causa jurídica que dê origem a essa transferência.

Quando assim se procede, materializa-se o confisco, vedado constitucionalmente ao legislador. (*O Furto de Produtos Industrializados e a Legalidade do IPI e do ICMS* in Revista Dialética de Direito Tributário n.º 10, junho de 1996, São Paulo: Dialética, junho de 1996, p. 70,72 e 74)

HUMBERTO ÁVILA, na obra já citada, conclui que a incidência do IPI sobre operação com produtos industrializados furtados antes da entrega ao comprador contraria abertamente os princípios da capacidade contributiva e da neutralidade tributária.

2.1.12. Sustentar que o imposto sobre produtos industrializados também possa incidir sobre a mera saída física do estabelecimento industrial, sem que ela envolva a transferência da sua propriedade, implica admitir que ele possa recair sobre situações que não são indicativas de capacidade econômica alguma, a exemplo do que ocorre no caso do deslocamento físico de produtos em razão da força das águas, como numa enchente, ou dos ventos, como num tufão, ou da ação dolosa de terceiros, como no caso de roubo. Desse modo, sustentar que o imposto incida igualmente sobre a simples saída física é aceitar a violação à dimensão objetiva do princípio da capacidade contributiva.

2.1.13. O princípio da neutralidade tributária, também corolário do princípio da igualdade, proíbe que os entes federados criem desvantagens competitivas injustificadas a contribuintes que exerçam atividades equivalentes. Ele veda, por exemplo, que um contribuinte seja mais onerado quando estiver na mesma situação relativamente ao fato gerador de um imposto, ou não deixe de ser menos onerado ou até desonerado, quando não estiver na mesma situação.

## JURISPRUDÊNCIA

2.1.14. Argüir que o imposto sobre produtos industrializados possa igualmente incidir tanto no caso de venda como no de roubo, importa consentir que os entes federados possam incluir, no âmbito da mesma regra, quem age voluntariamente e tem como objetivo transferir o ônus tributário para a operação seguinte, e quem é atingido involuntariamente por fato externo ou comportamento alheio e não tem como deslocar a carga tributária para a operação posterior. Tal entendimento implica tratar igualmente dois contribuintes que estão em situação desigual relativamente ao fato gerador do imposto. Portanto, defender que o imposto incida sobre a simples saída física é conformar-se com a ofensa ao princípio da neutralidade da tributação. (*Op. Cit.* p. 158-159).

Assim sendo, também com base no princípio da capacidade contributiva, entendo que assiste razão à recorrente. O furto de mercadorias, antes da entrega ao comprador, faz desaparecer a grandeza econômica sobre a qual deve incidir o tributo. Em outras palavras, não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, desaparece o elemento signo de capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao princípio do não confisco.

Ante o exposto, **rogando vênia ao eminente Relator, inauguro a divergência para dar provimento ao recurso especial.**

É como voto.

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20050042482-4	<b>REsp 734403/RS</b>
--------------------------------	-----------------------

Número Origem: 200171110005116

PAUTA: 18/05/2010	JULGADO: 2005/2010
-------------------	--------------------

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

## AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
		CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI/ Imposto sobre Produtos Industrializados

## CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Castro Meira, divergindo do Sr. Ministro-Relator, dando provimento ao recurso, pediu vista regimental dos autos o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.”

Aguardam os Srs. Ministros Eliana Calmon e Humberto Martins.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília, 20 de maio de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

**RECURSO ESPECIAL Nº 734.403 - RS (2005/0042482-4)**

## VOTO-VISTA

**O SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:** Trata-se de recurso especial interposto por PHILIP MORRIS BRASIL S/A, com fundamento na alínea “a” do inc. III do art. 105 da Constituição da República de 1988, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu que o fato gerador do IPI ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, nos termos do disposto no art. 46, inciso II, do CTN, sendo irrelevante perquirir se o contribuinte teve ou não proveito econômico-financeiro com a mercadoria. Decidiu ser inaplicável o art. 174, V, do RIFI-98 (Decreto n. 2.637/98) ao caso dos autos e, por fim, afirmou não haver previsão legal determinando a anulação, mediante estorno de créditos, para produtos finais furtados ou roubados, devendo ser mantida a exigência fiscal (fls. 3577/3585).

Os embargos de declaração interpostos foram rejeitados (fls. 3592/3595).

## JURISPRUDÊNCIA

Em suas razões recursais sustenta violação ao art. 535 do CPC, por acreditar ter havido contradição no acórdão recorrido. Ainda aponta afronta ao art. 174, inciso V, do Regulamento do IPI (Decreto n. 2.637/98 - regulamenta o art. 25, §§1º e 3º, da Lei n. 4.502/64, com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.136/70 e Lei n. 7.798/89), e aos princípios da não-cumulatividade e do não-confisco. Alega que não se mostra subsistente a exigência do IPI porque restou insatisfeita a operação mercantil que lhe deu azo e que a legislação prevê a anulação do crédito de IPI na escrita fiscal do contribuinte no caso de roubo ou furto de insumos e, também, de produtos finais justamente diante da impossibilidade de ocorrência do fato gerador. Entende que se o produto final foi roubado o fato gerador do IPI não ocorreu, pois, muito embora tenha ocorrido a saída da mercadoria do estabelecimento comercial do fabricante, não ocorreu a concretização da operação mercantil. Por fim, requer a reforma do acórdão recorrido (fls. 3600/3616).

Contra-razões apresentadas às fls. 3674/3679.

O juízo de admissibilidade foi positivo na origem (fl. 3690) e o recurso foi regularmente processado.

Na qualidade de relator do presente processo, na sessão do dia 9 de março de 2010 proferi voto no sentido conhecer em parte do recurso e, nessa parte, negar provimento, ao que se sucedeu o pedido de vista do Min. Castro Meira.

Na sessão do dia 20 de maio de 2010, o Min. Castro Meira proferiu voto inaugurando a divergência para dar provimento ao recurso especial, respaldado nos seguintes argumentos:

(a) que o fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Este é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados;

(b) que a obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial para entrega futura ao comprador, portanto, com tradição diferida no tempo, está sujeita a condição resolutória, nos termos do art. 116, II e 117 do CTN;

(c) que o furto ou roubo de mercadoria, segundo o art. 174, V, do Regulamento do IPI impõe o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos, o que leva à conclusão de que não existe o débito de saída em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade; e

(d) que o furto de mercadorias antes da entrega ao comprador faz desaparecer a grandeza econômica sobre a qual deve incidir o tributo. Em outras palavras, não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, desaparece o elemento signo de capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao princípio do não-confisco.

Sensibilizado na ocasião com a argumentação desenvolvida pelo Min. Castro Meira, pedi vista regimental a fim de reexaminar o tema.

Efetivamente, quando do estudo do caso para a elaboração do voto que ora adito, tive a preocupação de me debruçar sobre os pontos agora minudentemente levantados pelo Min. Castro Meira e optei por trilhar caminho hermenêutico diverso, na medida em que me convenci de que a interpretação sistemática da legislação tributária não permitia, como não permite, abraçar a tese levantada pela recorrente e que foi agraciada com o brilhante voto-vista proferido.

Com efeito, não ignoro o que diz a rica doutrina trazida aos autos pela parte recorrente. No voto que elaborei, não neguei que a saída do estabelecimento é o critério temporal da hipótese de incidência do IPI, ao contrário, reafirmei isso. O que descartei foi a tese de que o critério material da hipótese de incidência (negócio jurídico ou “operação”) pode ser dissociado do critério temporal sem previsão expressa na legislação tributária, como ocorre excepcionalmente em outros casos que lá citamos (v.g. art. 33, do RIPI-98). A este respeito, transcrevi doutrina e legislação que definem o fato gerador do IPI como sendo a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado, **seja qual for o título jurídico de que decorra essa saída do estabelecimento produtor (art. 2º, II, §2º, da Lei n. 4.502/64).**

No caso concreto, data vênua, o critério temporal (saída) ocorreu e estava atrelado a um negócio jurídico existente e válido ao tempo da sua ocorrência (operação). Isto é suficiente para caracterizar o fato gerador do IPI, na **forma do art. 116, I, do CTN** (e não na forma do art. 116, II, do CTN, como o quer o Min. Castro Meira), pois a **situação fática** prevista em lei (a lei não previu situação jurídica, mas fática, e de modo expresso), ainda que se refira apenas ao critério temporal (saída), ocorreu e ao tempo dela havia negócio jurídico existente e válido (critério material), o que torna inaplicável o art. 117, do CTN.

Em outras palavras, ainda que o critério material da hipótese de incidência seja outro, a lei (art. 2º, II, §2º, da Lei n. 4.502/64) elegeu expressamente como relevante para efeito da aplicação do disposto no art. 116, do CTN o critério temporal, de modo que a incidência é do art. 116, I e não dos arts. 116, II, e 117, do CTN, não havendo que se falar em negócio jurídico condicional.

Mesmo que fosse possível a aplicação do art. 117, do CTN para o caso, tenho dúvidas a respeito do modo como isso se daria. O artigo se refere aos elementos acidentais do negócio jurídico no Direito Privado. A venda da mercadoria não parece ser negócio jurídico condicional (*Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto. CC-2002*). Também não se discutiu se no contrato de compra e venda firmado havia cláusula que condicionasse a sua eficácia obrigacional à não ocorrência de furto e a relevância disso.

Com efeito, a parte se obrigou, se a mercadoria foi furtada, tendo havido pagamento, outra deverá ser entregue no lugar dela para o cumprimento do contrato, o negócio não perdeu a sua eficácia, ao contrário, teve a mesma reafirmada através da necessidade da entrega de outra mercadoria. Sendo a perda da mercadoria risco do vendedor, deve este arcar com as suas conseqüências, **inclusive no campo tributário**. Desta feita, haverá que pagar novamente o IPI sobre a nova saída. Conforme bem o disse em outro contexto o próprio Min. Castro Meira, o art. 1127 do Código Civil – 1916 e, acrescento,

também o art. 492, do CC - 2002, traduzem a conclusão quando enunciam: “*até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta **do vendedor***”. Se não houve pagamento e houve o furto, resolve-se a obrigação no campo do Direito Civil, no entanto permanece a obrigação tributária pelo pagamento do IPI. Em ambas as hipóteses, parece-me que a obrigação tributária deve permanecer intocada, além do que o risco do furto é inerente às atividades do vendedor que se responsabilizou pelo transporte.

Ainda que para o presente caso, segundo a recorrente, não tenha havido contrato de seguro, com o devido respeito, pensar do modo como exposto pelo voto-vista divergente significaria permitir aos contribuintes em mesma situação não pagar o IPI e ainda se ressarcir de eventual seguro existente sobre a mercadoria quando esta fosse roubada, pois o IPI não incide sobre o prêmio do seguro e o fato gerador não se aperfeiçoou segundo sua teoria, pois houve o furto. Não me parece posição coerente, pois **poderia tornar o furto mais lucrativo que a própria realização do negócio de venda.**

De outra banda, o exemplo da desistência do comprador do produto já saído do estabelecimento (citado pelo Min. Castro Meira para justificar o seu posicionamento no sentido de que o fato gerador não ocorre quando a operação não se concretiza), com a devida vênia, somente corrobora a tese que sustento, pois é gerado crédito para anular o débito do IPI e não seria necessário gerar crédito se o IPI não fosse devido já pela saída do produto (ocorrência do fato gerador) para o comprador que desistiu. Além disso, reafirmo, **não há previsão na legislação tributária de geração de crédito para anular o débito de IPI porque o negócio jurídico não ocorreu em razão de furto.** Há para outros casos, como a desistência, o que demonstra que o legislador foi conscientemente seletivo. Veja-se que no caso da desistência, à anulação do crédito do imposto na escritura fiscal do adquirente – contribuinte de fato - relativo a produtos que devolveu ao produtor (inciso VII, do art. 174, do RIPI-98), corresponde o creditamento do estabelecimento industrial produtor - contribuinte de direito (ver art. 150, do RIPI-98), de modo que a operação é completamente desfeita. Nessa hipótese, **o creditamento do estabelecimento industrial produtor somente ocorre porque houve sim o fato gerador (saída do estabelecimento) com o efetivo pagamento do IPI, sendo necessário desfazer seus efeitos.** Veja-se que a **situação narrada** em nada interfere na ocorrência do fato gerador já que **tem a nítida característica de benefício fiscal.**

Outrossim, em que pese o seu brilhantismo, a interpretação que o Min. Castro Meira faz do art. 163, §1º do RIPI/2002 (Decreto 4.544/2002) se dá por analogia, nesse sentido, o pedido do contribuinte e o provimento que busca deveriam ser no sentido de haver a geração de crédito para anular o débito do IPI pela saída e o prequestionamento deveria ser do dispositivo semelhante contido no RIPI-98 (art. 146, §1º, do Decreto n. 2.637/98) e não do art. 174, V, RIPI-98, que trata de hipótese completamente diversa da devolução ou retorno da mercadoria tratada no art. 163, §1º do RIPI/2002.

Como já mencionei em meu voto e considero isso de extrema importância, **o art. 174, V, RIPI-98** se refere ao crédito de entrada do produto que foi furtado enquanto estava no estabelecimento. Quanto ao débito de saída, este é inexistente simplesmente porque aquela mercadoria deixou de existir ali, de modo que sua saída tornou-se impossível. O artigo **não diz respeito ao produto final furtado depois da saída, que é o caso dos autos.**

Essa compreensão tem outros reflexos interpretativos relevantes, pois, diferentemente do que afirmou o Min. Castro Meira, o art. 174, V, RIPI-98 também **não tem o alcance de obrigar o contribuinte a estornar o crédito de entrada relativo aos insumos utilizados em produto final furtado após a saída do estabelecimento**. Este crédito permanece com o contribuinte e vai ser utilizado para abater o IPI devido pela saída da mercadoria que foi furtada, pois a incidência do IPI na saída permanece intactável. A chamada situação “kafkiana” não existe.

Quanto aos princípios da não-cumulatividade (art. 153, §3º, II, da CF/88) e do não-confisco (art. 150, IV, da CF/88), afastei o conhecimento do recurso em relação à sua invocação, visto que ambos são de ordem constitucional, o que inviabiliza a instância especial já que a competência desta Corte se restringe à uniformização de legislação infraconstitucional (art. 105, III, da CF), não podendo haver usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal - STF. A este respeito, o debate constitucional seria amplo, pois não faltam exemplos doutrinários que rechaçam a existência de uma “capacidade contributiva subjetiva” que foi invocada pelo ministro como uma das razões de seu voto (v.g. Bernardo Ribeiro de Moraes, in *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 123; Roque Antônio Carrazza, in *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 67 e 69; Alfredo Augusto Becker, in *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 496). Para exemplo, transcrevo:

A lei que cria *in abstracto* o imposto não precisa, no entanto, atender às desigualdades individuais do contribuinte. No mesmo sentido, o Poder Judiciário, quando provocado, não pode deixar de aplicá-la, em face das condições econômicas pessoais do contribuinte (CARRAZZA, Roque, 1999, p. 69).

*In obiter dictum*, é necessário ter em mente que o fato gerador de um tributo é presunção de riqueza e não necessariamente riqueza de fato. Outrossim, o ônus tributário não é absorvido necessariamente pela riqueza advinda do fato signo presuntivo. É perfeitamente possível que o Poder Tributário atinja bens e rendas que não diretamente se relacionem à tributação. Veja-se, por exemplo, os casos de IPTU, IPVA e ITR, onde o tributo é pago com renda auferida em outras atividades que não a venda do próprio bem que representa o fato-signo presuntivo de riqueza. De observar que nesses tributos, a imposição do pagamento do crédito tributário com a renda proveniente da alienação do bem cuja propriedade é fato-signo presuntivo de riqueza é que costuma ser tratada pela doutrina como hipótese de confisco. A discussão também é a respeito do alcance dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco, de ordem constitucional, portanto.

Por fim, ainda que se acolhesse a tese da recorrente no sentido de que o fato gerador do IPI somente estaria completo se a operação mercantil se realizasse, para lhe dar razão seria necessário que a instância de origem, senhora na fixação dos pressupostos fáticos da causa, **tivesse se manifestado expressamente a respeito da ocorrência ou não da operação mercantil com o pagamento ou não do preço ajustado**. Tal não ocorreu nos autos.

Por todos estes motivos, com a devida vênia dos que pensam de modo diverso, MANTENHO o meu voto proferido na sessão do dia 9 de março de 2010, no

## JURISPRUDÊNCIA

sentido conhecer em parte do recurso e, nessa parte, negar provimento, com os aditamentos que ora faço.

É como voto.

### RECURSO ESPECIAL Nº 734.403 - RS (2005/0042482-4)

<b>RELATOR</b>	:	<b>MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES</b>
RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL SA
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
		CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

### VOTO

#### O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS:

Cuida-se de recurso especial interposto por PHILIP MORRIS BRASIL SA, cuja ementa proposta pelo eminente relator é a seguinte:

*“EMBARGOS. EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. IPI. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. AFRONTA A DECRETO. CONCEITO DE LEI FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE. FATO GERADOR DO IPI. SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.*

*1. Primeiramente, inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional ajustou-se à pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do julgado recorrido.*

*2. Posteriormente, é entendimento desta Corte que decretos, portarias, circulares e resoluções não estão compreendidas no conceito de lei federal e, portanto, não permitem a abertura da instância especial.*

*3. Por fim, mesmo se assim não fosse, sabe-se que ocorre o fato gerador do IPI com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, conforme a previsão do art. 46, inciso II do CTN. Portanto, o dever de pagar o IPI constitui-se a partir do momento em que se verifica a saída do produto do estabelecimento industrial.*

*4. Sendo o industrial o responsável tributário pelo pagamento do IPI e tendo ocorrido o fato gerador, não há que se alegar a existência de um fato posterior (roubo ou furto do produto) para eximir-se do pagamento do tributo.*

*5. Recurso especial não provido.”*

Alega a recorrente que *“houve falha na concretização da operação, em razão da ocorrência de roubo das mercadorias, impedindo o nascimento da obrigação tributária, uma vez que o fato imponível poderia se dar por concluído dentro da conjugação de todos os seus aspectos”*.

Por fim, conclui a recorrente que, em hipótese de roubo de produto, não se cogita sobre recolhimento ou crédito de IPI.

É, no essencial, o relatório.

Com efeito, o fato gerador do IPI ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial, nos termos do disposto nos arts. 46, II, e 51 do Código Tributário Nacional.

A matéria é nova na Corte e suscita dúvidas, porquanto ambas argumentações são plausíveis.

Por ora, inexistindo previsão legal que ampare o procedimento adotado pela recorrente, merece ser mantida a exigência fiscal.

É que a lei tributária é indiferente se o contribuinte teve, ou não, proveito econômico com a mercadoria, sendo suficiente a saída da mercadoria do estabelecimento para se caracterizar o fato gerador.

O suposto proveito econômico é relação jurídica de direito privado, pois trata-se de finalização de relação contratual das partes. Já a culpa do Estado pela ausência de segurança que culminou com o roubo/furto da mercadoria tem natureza administrativa, cuja responsabilidade civil, se houver, deverá ser apurada em processo próprio judicial.

Ademais, há que se ponderar sobre a imperiosa questão jurídica do risco do negócio, própria do mundo privado. Ela é que deve marcar a industriosa atividade. Dessa forma, não é possível dela afastar-se com argumentos, por mais que hermeneuticamente críveis, de que se trata de caso fortuito ou de força maior.

É relevante notar que o prejuízo suportado em princípio não trará locupletamento ao fisco, já que o valor será estornado em operação futura.

Ante o exposto, acompanho o eminente Relator, Min. Mauro Campbell Marques, para negar provimento ao recurso especial.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 20050042482-4		<b>REsp 734.403/RS</b>
--------------------------------	--	------------------------

Número Origem: 200171110005116

PAUTA: 17/06/2010	JULGADO: 22/06/2010
-------------------	---------------------

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

## JURISPRUDÊNCIA

### AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	PHILIP MORRIS BRASIL S/A
ADVOGADO	:	MARCELO REINECKEN DE ARAUJO E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES	:	JOSE CARLOS COSTA LOCH E OUTRO(S)
		CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IPI/ Imposto sobre Produtos Industrializados

### CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista regimental do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, ratificando seu voto, a Turma, por maioria, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencidos os Srs. Ministros Castro Meira e Herman Benjamin.”

Os Srs. Ministros Eliana Calmon e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 22 de junho de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 06.10.2010).

Decisões Monocráticas

### **COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. DIREITO A DETERMINADO REGIME JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO 696.196

ORIGEM :RESP - 905215 - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICA

PROCED. :SÃO PAULO

RELATORA :MIN. ELLEN GRACIE

AGTE.(S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AGDO.(A/S) : LAÇO EDITORA LTDA

ADV.(A/S) :EDUARDO GONZAGA OLIVEIRA DE NATAL

1.Trata-se de agravo de decisão de inadmissão de recurso extraordinário manejado contra acórdão do STJ que, ao confirmar a decisão agravada, negou provimento ao agra-

vo regimental do ora recorrente e afastou a incidência das Leis 9.032/95 e 9.129/95 – as quais impuseram limites à compensação de créditos advindos da declaração de inconstitucionalidade, por este Supremo Tribunal Federal, da Contribuição Previdenciária sobre a remuneração de administradores, autônomos e avulsos (fls. 318-324).

2. Nas razões do RE, o recorrente requer seja “*declarada a nulidade do r. acórdão recorrido, por violação ao artigo 97 da Constituição Federal, ou caso assim não se entender, que seja reformado o v. acórdão recorrido, por contrariar a inteligência do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal*” (fl. 344).

3. Preliminarmente, no que tange ao art. 97 da CF, não se faz necessária a observância do referido dispositivo e o retorno dos autos à origem, porquanto este Tribunal, conforme visto, já possui entendimento fixado sobre a questão dos autos.

Nesse sentido, RE 581.251-AgR/SE, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 09.09.2009, no qual o eminente relator assim se pronunciou:

*“Desta maneira, considerando os princípios da celeridade processual e da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, da CF), a obediência à cláusula de reserva de plenário pelos Tribunais (CF, art. 97) não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional. Pelo mesmo motivo, não se justifica o retorno dos autos ao Tribunal a quo para que este, por meio do pleno ou do órgão especial, se pronuncie sobre a matéria, considerando a existência de entendimento já fixado por esta Corte”.*

4. Quanto ao art. 5º, XXXVI, da CF, o apelo extremo merece prosperar, uma vez que o acórdão recorrido está em confronto com a orientação desta Corte, que entende inexistir direito adquirido à compensação sem restrição quando os créditos tributários foram constituídos na vigência das referidas Leis 9.032/95 e 9.129/95, ainda que tais créditos tenham sido indevidamente recolhidos em data anterior.

Nesse sentido, AI 511.024-AgR/PR, rel. Min. Eros Grau, 1ª Turma, unânime, DJ 05.08.2005; e RE 254.459/SC, rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, unânime, DJ 10.08.2000, cujos acórdãos estão assim ementados:

*“AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTÔNOMOS. ADMINISTRADORES E EMPREGADOS AVULSOS. COMPENSAÇÃO. LEI N. 9.129/95.*

*Se o crédito se constituiu após o advento do referido texto normativo, é fora de dúvida que a sua extinção, mediante compensação, ou por outro qualquer meio, há de processar-se pelo regime nele estabelecido e não pelo da lei anterior, uma vez que aplicável, no caso, o princípio segundo o qual não há direito adquirido a regime jurídico.*

*Agravo regimental a que se nega provimento.”*

.....  
*“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES. PAGAMENTO INDEVIDO. CRÉDITO UTILIZÁVEL PARA EXTINÇÃO, POR COMPENSAÇÃO, DE DÉBITOS DA MESMA NATUREZA, ATÉ O LIMITE DE 30%, QUANDO CONSTITUÍDOS APÓS A EDIÇÃO DA LEI Nº 9.129/95. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.*

*Se o crédito se constituiu após o advento do referido diploma legal, é fora de dúvida que a sua extinção, mediante compensação, ou por outro qualquer meio, há de processar-se pelo re-*

## JURISPRUDÊNCIA

*gime nele estabelecido e não pelo da lei anterior, posto aplicável, no caso, o princípio segundo o qual não há direito adquirido a regime jurídico.*

*Recurso não conhecido”.*

Veja-se a respeito, ainda, o AI 765.910/SP, rel. Min. Cármen Lúcia, DJ 31.08.2009, ao assim concluir:

*“O julgado recorrido está em harmonia com o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que, se o crédito tributário foi constituído na vigência das Leis ns. 9.032/95 e 9.129/95, aplicam-se à compensação tributária as limitações previstas nessas Leis, pouco importando se as contribuições previdenciárias que se pretende compensar tenham sido indevidamente recolhidas em data anterior”.*

Aponto, ainda, o RE 393.480/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 10.03.2010, do qual transcrevo:

*“Trata-se de recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que afastou a restrição para a compensação de crédito tributário prevista no art. 89, § 3º, da Lei 8.212/1991, por entender que o direito a compensação do indébito tributário já estaria incorporado ao patrimônio do contribuinte antes do advento das leis 9.032/1995 e 9.129/1995, que restringiram o direito à compensação (fls. 205).*

O acórdão recorrido foi expresso em decidir a matéria nos termos do art. 5º, XXII e XXXVI, da Constituição.

Portanto, aplica-se ao caso a orientação que afirma não existir direito adquirido a regime jurídico e que a norma aplicável à compensação tributária é aquela vigente no momento em que se dá o fato jurídico relevante, a “compensação” ou o “encontro de contas”.

5. Ante o exposto, com fundamento no art. 544, § 4º, do Código de Processo Civil, estando o acórdão recorrido em confronto com a orientação firmada por este Tribunal, **conheço** do agravo e, desde logo, **dou provimento** ao recurso extraordinário quanto à suscitada ofensa ao art. 5º, XXXVI, da CF.

Sem honorários (art. 25 da Lei 12.016/2009).

Publique-se.

Brasília, 30 de agosto de 2010.

Ministra Ellen Gracie

Relatora

(Decisão monocrática publicada no DJe de 09/09/2010, p. 87/88).

### **PIS E COFINS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE DÉBITO/CRÉDITO.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 0046866-52.2010.4.01.0000/GO

Processo Orig.: 0029298-96.2010.4.01.3500

RELATORA : DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

AGRAVANTE : ASSOCIACAO COMERCIAL INDUSTRIAL E DE SERVICOS DO ESTADO DE GOIAS

ADVOGADO : NELSON WILIANS FRATONI RODRIGUES  
ADVOGADO : RAFAEL SGANZERLA DURAND  
ADVOGADO : ALEXANDRE BRANDAO BASTOS FREIRE  
ADVOGADO : LEANDRO DAROIT FEIL  
ADVOGADO : TALITHA DIZIOLOSZYNSKI BONATO  
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR : LUIZ FERNANDO JUCA FILHO

## DECISÃO

Neste agravo de instrumento, interposto com pedido de efeito suspensivo ativo, pretendem a ASSOCIAÇÃO COMERCIAL INDUSTRIAL E DE SERVIÇOS DO ESTADO DE GOIÁS e SEUS ASSOCIADOS ver reformada a decisão proferida pelo juízo federal da 7ª Vara da Seção Judiciária de Goiás que, nos autos do Mandado de Segurança 29298-96.2010.4.01.3500, indeferiu o pedido liminar que objetivava a autorização para recolher o PIS e a COFINS sem a inclusão da taxa de administração dos cartões de crédito e de débito na base de cálculo destas contribuições.

Sustenta a agravante que os valores referentes à taxa de administração exigida pelas administradoras de cartões de crédito e débito não são aptos a ensejar a incidência das exações em tela, uma vez que em relação a esses valores, obviamente, o Agravante não aufere receita, não há faturamento. Ora, como acima demonstrado, constitui-se essa taxa de administração, por força do contrato celebrado com a administradora de cartões, receita desta, sendo certo que não ingressa, nem definitiva nem transitoriamente, nas contas gráficas do Agravante: o beneficiário é a administradora dos cartões.

Requer, assim, o provimento do presente recurso, para suspender a exigibilidade do crédito tributário referente à COFINS e ao PIS tendo como base de cálculo seu faturamento ou receita com a inclusão da taxa de administração do cartão de crédito e débito, nos termos do art. 151, IV, do CTN.

Este agravo de instrumento, protocolizado em 25/07/2010, veio-me concluso em 31/08/2010.

Decido.

A agravante defende ter direito aos créditos resultantes das taxas pagas às administradoras de cartões de débito e crédito, por considerá-las verdadeiro insumo a sua atividade e em decorrência lógica do regime não cumulativo da contribuição ao PIS e à COFINS.

A decisão agravada está assim fundamentada, verbis:

Com efeito, a jurisprudência de nossos tribunais sedimentou-se no sentido de que os conceitos de receita bruta, expressão utilizada pela lei, e faturamento, termo usado pela Constituição Federal, se equivalem. Na verdade, tal questão já foi inclusive pacificada pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que os conceitos se equivaliam, em se tratando de matéria tributária (RE nº 150.764 PE; RE 167966/ MG)

Deste modo, não há como se acolher a alegação da impetrante no sentido de que os encargos referentes à taxa de administração de cartão de crédito não devem integrar a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, sob o fundamento de que tais

## JURISPRUDÊNCIA

valores não constituem receitas das empresas substituídas, já que não ingressam em seus respectivos patrimônios em caráter definitivo.

Ademais, entendo que razão assiste à autoridade a impetrada quando afirma que os valores em discussão constituem meras despesas operacionais das empresas, que devem ser custeadas como o montante das receitas percebidas no desenvolvimento de suas atividades.

Apesar das considerações expostas pelo douto Juízo a quo e do entendimento adotado pela Receita Federal - de que embora a taxa de administração de cartão de crédito constitua despesa financeira, não é cabível o creditamento do PIS e da COFINS, dessarte, neste momento processual -, há plausibilidade na tese defendida pela agravante.

Nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a base de cálculo das contribuições em exame é o faturamento mensal, entendido como as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A taxa paga às administradoras de cartão de crédito e débito não deve ser considerada receita definitiva para a empresa contribuinte. Ainda que a totalidade dos valores decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços ingresse nas contas da empresa transitoriamente, apenas o montante pago pela administradora do cartão de crédito configura receita definitiva e de titularidade do comerciante, de forma a justificar a incidência tributária das contribuições ao PIS e à COFINS.

Plausível, ainda, a interpretação conferida ao art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no que se refere ao conceito de insumo, em consonância com o regime da não cumulatividade, para alcançar as taxas pagas às administradoras de cartões pelos contribuintes do ramo de comercialização de produtos e prestadores de serviços.

Diante do exposto, defiro o pedido de efeito suspensivo ativo, para suspender a exigibilidade das contribuições ao PIS e à COFINS recolhidas sobre os valores pagos às administradoras de cartões de crédito e de débito.

Comunique-se ao MM. Juiz a quo para que dê imediato cumprimento a esta decisão.

Cumpra-se o disposto no art. 527, V, do Código de Processo Civil.

Publique-se. Intime-se.

Brasília, 9 de setembro de 2010.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(Decisão monocrática publicada no e-DJF 1 de 21.09.2010, p. 446.

### Ementas

PIS E COFINS. EXCLUSÃO DA TAXA PAGA ÀS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE.

APELAÇÃO CÍVEL 492718 - PE (2009.83.00.011467-7)  
APTE : JURANDIR PIRES GALDINO E CIA/ LTDA  
ADV/PROC : ALINE MARIA DE MOURA MARTINS MOREIRA E OUTROS  
APDO : FAZENDA NACIONAL

PROC. ORIGINÁRIO : 9ª VARA FEDERAL DE PERNAMBUCO  
(200983000114677)

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL LÁZARO GUIMARÃES

EMENTA

Tributário. Mandado de Segurança. Receita bruta. Exclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS (parágrafo único do art. 3º da Lei n.º 9.715/98). O custo operacional da empresa decorrente de pagamentos às administradoras de cartão de crédito não equivale a insumos, que constituem material utilizado para obtenção do resultado final de produto. Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos etc. Decide a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do voto do Relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Recife, 03 de agosto de 2010.

(data do julgamento)

(Ementa publicada no DJe de 12/08/2010, p. 542).

**EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. EFEITO SUSPENSIVO.  
APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0003122-50.2010.4.03.0000/SP  
2010.03.00.003122-0/SP

RELATORA : Desembargadora Federal ALDA BASTO

AGRAVANTE : CIA SIDERURGICA NACIONAL CSN

ADVOGADO : GUILHERME CEZAROTI e outro

AGRAVADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : MIRIAM APARECIDA P DA SILVA E LÍGIA SCAFF VIANNA

RIGEM : JUIZO FEDERAL DA 6 VARA DAS EXEC. FISCAIS SP

ORIG. : 2009.61.82.027947-3 6F Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. LEI Nº 6.830/80. ARTIGO 739-A DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

I - Subsidiária a lei processual civil, conforme art. 1º, in fine, da Lei nº 6.830/80, sua aplicação deve observar a compatibilidade com o art. 16 e parágrafos deste édito.

II - O efeito suspensivo, embora não expresso na LEF, decorre da garantia efetuada no juízo, hábil a suspender a exigibilidade do tributo até a discussão final nos embargos à execução.

III - A lei processual civil, lei geral, não tem o condão de revogar o art. 16, §1º da Lei 6.830/80, lei especial.

IV - Persiste como condição de admissibilidade dos embargos a exigência de garantia à execução.

V - Agravo de instrumento provido.

## JURISPRUDÊNCIA

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento ao agravo de instrumento, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 08 de julho de 2010.

ALDA BASTO

Desembargador Federal Relator

(Ementa publicada no DJe de 29.09.2010).

### TRIBUTÁRIO. CIDE. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE PATENTES E DE USO DE MARCAS. CRÉDITO. SURGIMENTO COM O EFETIVO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.186.160 - SP (2010/0053463-2)

RELATOR	:	MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE	:	DIA BRASIL SOCIEDADE LTDA
ADVOGADO	:	MARCIO SEVERO MARQUES E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR	:	PROCURADOR GERAL DA FAZENDA NACIONAL

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. CIDE. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE PATENTES E DE USO DE MARCAS. CRÉDITO. ART. 4º DA MP N. 2.159-70. SURGIMENTO COM O EFETIVO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

1. O cerne da controvérsia consiste em definir se o crédito estabelecido na MP n. 2159-70, incidente sobre a Cide instituída pela Lei n. 10.168/2000, tem origem a partir do surgimento do dever de pagar essa contribuição ou apenas quando há o seu efetivo pagamento.

2. A Cide da Lei n. 10.168/00 tem nítido intuito de fomentar o desenvolvimento tecnológico nacional por meio da intervenção em determinado setor da economia, a partir da tributação da remessa de divisas ao exterior, propiciando o fortalecimento do mercado interno de produção e consumo dos referidos serviços, bens e tecnologia.

3. Não obstante, o legislador entendeu por bem reduzir temporariamente o montante da carga tributária devida, por meio da instituição de um crédito incidente sobre a referida Cide (art. 4º da MP n. 2.159-70).

4. A referida sistemática ameniza os efeitos da tributação, reduzindo o ônus da carga tributária temporariamente, por meio da técnica do creditamento. Não se almejou com isso criar incentivo, pela criação de créditos desvinculados do efetivo pagamento do tributo, mas apenas amenizar o ônus por período determinado.

5. Daí conclui-se que o crédito surge apenas com o efetivo recolhimento da exação paga no mês, aproveitando-se nos períodos subsequentes.

6. Recurso especial não provido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Eliana Calmon, Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 26 de agosto de 2010 (data do julgamento).

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

Relator

(Ementa publicada no DJe de 30.09.2010).

### RECURSO HIERÁRQUICO EXCLUSIVO DA AUTORIDADE FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO A CONSTITUIÇÃO.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 462.136 (802)

ORIGEM :ROMS - 15812 - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICA

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

AGTE.(S) :SUND-EMBA BHS INDÚSTRIA DE MÁQUINAS S/A

ADV.(A/S) :TANIA MARIA PEDROSO E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :ESTADO DO PARANÁ

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANÁ

**Decisão:** Negado provimento ao agravo regimental. Decisão unânime. Ausente, licenciado, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. **2ª Turma**, 31.08.2010.

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. RECURSO HIERÁRQUICO EXCLUSIVO DA AUTORIDADE FISCAL. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. ARTS. 5º, *CAPUT*, XXXVII, LIV E LV DA CONSTITUIÇÃO. VIOLAÇÃO REFLEXA.

1. Conforme já decidiu esta Segunda Turma, o cabimento de recurso hierárquico de decisão administrativa em matéria tributária, exclusivo da autoridade fiscal, eventualmente poderia redundar em ofensa indireta à Constituição (RE 551.660-EDcl, rel. min. Cezar Peluso).

2. A circunstância de inexistir previsão específica para a interposição de recurso hierárquico em favor do sujeito passivo não afasta o poder-dever da Administração de examinar a validade do ato administrativo que implica a constituição do crédito tributário, ainda que não provocada, respeitadas a forma e as balizas impostas pelo sistema jurídico (Súmula 473/STF).

Agravo regimental a que se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe de 01.10.2010, p. 85).

## JURISPRUDÊNCIA

### **IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA. INEXIGIBILIDADE.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 255.090  
ORIGEM :AMS - 9604518054 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL  
PROCED. :RIO GRANDE DO SUL  
RELATOR :MIN. AYRES BRITTO  
AGTE.(S) :UNIÃO  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
AGDO.(A/S) :MAURO CÉZAR REICHEMBACH  
ADV.(A/S) :CARLOS ADEMIR MORAES E OUTRO(A/S)

Decisão: Negado provimento ao agravo regimental. Decisão unânime. Ausentes, licenciados, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 24.08.2010.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

1. Não incide o IPI sobre a importação, por pessoa física, de veículo automotor destinado ao uso próprio. Precedentes: REs 255.682-AgR, da relatoria do ministro Carlos Velloso; 412.045, da minha relatoria; e 501.773-AgR, da relatoria do ministro Eros Grau.

2. Agravo regimental desprovido.  
(Ementa publicada no DJe de 08.10.2010, p. 80).

### **TRIBUTÁRIO. MULTA DE 300%. VEDAÇÃO AO USO DE MULTA COM EFEITO DE CONFISCO.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 455.011  
ORIGEM :AC - 10030008956 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL  
PROCED. :RORAIMA  
RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA  
AGTE.(S) :ESTADO DE RORAIMA  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA  
AGDO.(A/S) : ITAUTINGA AGRO INDUSTRIAL S/A  
ADV.(A/S) :VALDECI LAURENTINO DA SILVA E OUTRO(A/S)

Decisão: Negado provimento ao agravo regimental. Decisão unânime. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 14.09.2010.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RAZÕES DISSOCIADAS DOS FUNDAMENTOS ADOTADOS NA DECISÃO RECORRIDA. INÉPCIA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. 300%. APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO USO DE MULTA COM EFEITO DE CONFISCO.

1. É dever da parte interessada impugnar com precisão os fundamentos da decisão recorrida. Se o fizer em termos genéricos, ou com razões dissociadas do quadro, seu esforço será incapaz de reverter o posicionamento que lhe é desfavorável.

2. No caso em exame, a decisão agravada aplicou precedentes que reconheceram a possibilidade de reexame de multas desproporcionais, isto é, que tenham efeito confiscatório sem justificativa. A questão de fundo, portanto, é saber-se se a intensidade da punição é ou não adequada à gravidade da conduta da parte-agravada.

3. Contudo, a parte-agravante desviou-se da discussão central, para argumentar a impossibilidade de reexame da multa, com base na separação de Poderes. Inépcia das razões de agravo regimental.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe de 08.10.2010, p. 81).

### **CSLL SOBRE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 564.413

ORIGEM :AMS - 200272010048586 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : INCASA S/A

ADV.(A/S) :EROS SANTOS CARRILHO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :UNIAO

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

**Decisão:** Apos o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), negando provimento ao recurso, e o voto do Presidente, Ministro Gilmar Mendes, dando-lhe provimento, o julgamento foi suspenso para continuação em sessão próxima. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa e, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello e a Senhora Ministra Ellen Gracie. Falaram, pela recorrente, a Dra. Estefania Viveiros e, pela

recorrida, o Dr. Luis Carlos Martins Alves Jr., Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 03.12.2008.

**Decisão:** Apos o voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, negando provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelos Senhores Ministros Menezes Direito, Ricardo Lewandowski e Carlos Britto, e os votos dos Senhores Ministros Gilmar Mendes (Presidente), Carmen Lucia, Eros Grau e Cezar Peluso, dando-lhe provimento, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Ellen Gracie. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello e, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 04.12.2008.

**Decisão:** Apos os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Menezes Direito, Ricardo Lewandowski, Ayres Britto e Ellen Gracie, negando provimento ao recurso, e os votos dos Senhores Ministros Gilmar Mendes, Carmen Lucia, Eros Grau, Cezar Peluso e Celso de Mello, dando-lhe provimento, foi o julgamento suspenso para aguardar o voto de desempate do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado, devendo os autos ser imediatamente conclusos a Sua Excelência. Não participa da votação o

## JURISPRUDÊNCIA

Senhor Ministro Dias Toffoli por suceder ao Senhor Ministro Menezes Direito. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 04.08.2010.

**Decisão:** O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Gilmar Mendes, Carmen Lucia, Eros Grau, Celso de Mello e Cezar Peluso (Presidente). Não votou o Senhor Ministro Dias Toffoli por suceder ao Senhor Ministro Menezes Direito, que proferiu voto em assentada anterior. Plenário, 12.08.2010.

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTARIA. A imunidade encerra exceção constitucional a capacidade ativa tributaria, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita.

IMUNIDADE – EXPORTACAO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2o do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras.

LUCRO – CONTRIBUICAO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

(Ementa publicada no DJe 209/2010, de 03.11.2010, p. 21/22).

### **AUXÍLIO-ESCOLA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.**

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.138.960 - RS (2009/0086709-3)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AGRAVADO : DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL

ADVOGADO : CLÁUDIO OTÁVIO M XAVIER E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O AUXÍLIO ESCOLAR. NATUREZA NÃO SALARIAL DEFINIDA PELO ACÓRDÃO DE ORIGEM. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. Trata-se originariamente de ação ordinária em que se discute a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pela empresa autora a título de auxílio escolar.

2. Inexiste violação do art. 535, II, do CPC quando o acórdão de origem analisa de forma expressa a matéria apresentada como omissa nos aclaratórios de piso. No caso em foco, a Corte *a quo* reconheceu que a verba em destaque não poderia ser considerada como salário ao entendimento de que os valores pagos pelo empregador tinham a finalidade de fomentar a formação intelectual dos trabalhadores e seus dependentes, tudo à luz da situação fática presente na lide combinado com a disciplina dos artigos 458, § 2º, II, da CLT e 28 da Lei 8.212/91.

3. Agravo regimental não provido.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Hamilton Carvalhido, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 26 de outubro de 2010(Data do Julgamento)

(Ementa publicada no DJe de 04.11.2010, p. 335).

