

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO VIII - EDIÇÃO 30 - JUNHO 2011

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.
- do Supremo Tribunal Federal, a partir de 21 de outubro de 2009. Registro de número 045-09. Processo n. 33352, publicado no Diário da Justiça Eletrônico, 21 de outubro 2009.

MP
EDITORA



Editoração
Mônica A. Guedes

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Yangraf

Ano VIII – Edição 30 – Junho 2011

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2011
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

André Elali
Clélio Chiesa
Cristiano Carvalho
Edison Carlos Fernandes
Edmar Oliveira Andrade Filho
German Alejandro San Martín Fernández
Guilherme Cezaroti
Guilherme von Müller Lessa Vergueiro
Helenilson Cunha Pontes
Igor Nascimento de Souza
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 (mmmp@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

CARLOS ALBERTO DE MORAES RAMOS FILHO

Doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professor de Direito Financeiro e Tributário no Centro Universitário de Ensino Superior do Amazonas (CIESA). Procurador do Estado do Amazonas. Representante Fiscal no Conselho de Recursos Fiscais da Secretaria de Fazenda do Estado do Amazonas.

CÉLIO ARMANDO JANCZESKI

Mestre em Direito. Professor de Direito Tributário da Faculdade *Mater Dei*, da Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina e da Escola Superior da OAB. Membro do Conselho Científico da Academia Brasileira de Direito Tributário. Membro benemérito da APET. Advogado no Paraná e em Santa Catarina.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

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

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO

Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Pós-graduado em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. LL.M. (*Master of Laws*) in *Taxation* pela Georgetown University Law Center em Washington, EUA, como bolsista integral (*Graduate Tax Scholar*) e recebedor do *Dean's Certificate*. Membro do Conselho de Apoio e Pesquisa da Revista de Direito Tributário Internacional e do Conselho Editorial da Revista de Direito Tributário da APET. Professor e Advogado em São Paulo. *International Associate* de Milbank, Tweed, Hadley and McCloy LLP em Nova Iorque, EUA.

LUCIANO INOCÊNCIO DOS SANTOS

Contabilista. Graduando em Direito pela Universidade São Francisco. Especializado em Direito Tributário pelo IBDT. Consultor Tributário com *expertise* em Tributos Diretos e Planejamento Tributário. Membro da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – CARF –, e da Associação Brasileira dos Consultores Tributários – ABCT. Professor e Palestrante em diversos cursos e seminários de Direito Tributário, Societário e Contabilidade.

SUMÁRIO

ARTIGOS	11
POSSUEM NATUREZA TRIBUTÁRIA AS CONTRIBUIÇÕES PARA O FMPES, FTI E UEA, PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS DO ESTADO DO AMAZONAS?	13
<i>Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho</i>	
1. Colocação do problema	13
2. A “teoria das classes” e sua utilização para determinação da natureza jurídica dos objetos	13
3. Análise da definição legal de tributo	15
4. Os tributos de competência estadual	20
5. Da natureza não tributária das contribuições devidas pelas empresas incentivadas	22
6. Natureza das contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI: receitas originárias	27
7. Conclusões	30
A INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS	33
<i>Célio Armando Janczeski</i>	
1. Noções introdutórias	33
2. O artigo 201, § 11, da Constituição Federal	34
3. Terço constitucional de férias e a incidência das contribuições previdenciárias	36
4. Da jurisprudência	37
5. Conclusão	40
6. Bibliografia	40

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: EXAME CRÍTICO DE SUA NATUREZA JURÍDICA E EFEITOS DE SUA NÃO RETENÇÃO	43
<i>Leonardo Freitas de Moraes e Castro</i>	

1. Introdução	43
2. Imposto de Renda – conceito de renda e princípios constitucionais aplicáveis	44
3. Periodização e aspecto temporal do Imposto de Renda	50
4. Sujeição passiva da obrigação tributária	55
5. Responsabilidade tributária do Imposto de Renda	59
6. O Parecer COSIT n. 1/02 e responsabilidade tributária no IR	64
7. Conclusões	68

A DECISÃO DO CARF SOBRE A INAPLICABILIDADE DA MULTA E DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE QUITAÇÕES EXTEMPORÂNEAS DAS ESTIMATIVAS MENSIS DO IRPJ E DA CSLL	73
<i>Luciano Inocêncio dos Santos</i>	

CENTRO DE DOCUMENTAÇÃO JURÍDICA - CLIPPING ELETRÔNICO	85
<i>Diário Oficial da União</i>	

PARECER	121
----------------	------------

POLÍTICA MUNICIPAL DE INCENTIVOS FISCAIS E FINANCEIROS – LIMITES DA CONSTITUIÇÃO E DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – AUTONOMIA FINANCEIRA, ADMINISTRATIVA E POLÍTICA DAS UNIDADES FEDERATIVAS – PARECER	123
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	

JURISPRUDÊNCIA	155
-----------------------	------------

ARTIGOS

POSSUEM NATUREZA TRIBUTÁRIA AS CONTRIBUIÇÕES PARA O FMPES, FTI E UEA, PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS DO ESTADO DO AMAZONAS?

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

1. Colocação do problema

A Constituição do Estado do Amazonas, em seu art. 149, autoriza aquela unidade da Federação a conceder incentivos para as atividades consideradas de fundamental interesse ao seu desenvolvimento.

Dispondo sobre o tema, foi editada a Lei n. 2.826, de 29.09.2003, que, consoante atesta sua ementa, “regulamenta a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais nos termos da Constituição do Estado e dá outras providências”.

Para que uma empresa possa usufruir dos incentivos fiscais estaduais, exige-se que a mesma cumpra uma série de condições, dentre as quais, destaca-se a prevista no inciso XIII do artigo 19 da Lei n. 2.826/2003, a saber: que as empresas beneficiadas recolham contribuição financeira, em favor: (i) do Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas (FMPES); (ii) da Universidade do Estado do Amazonas (UEA); e (iii) do Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviço e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas (FTI).

O presente estudo visa elucidar a natureza jurídica das referidas “contribuições”.

2. A “teoria das classes” e sua utilização para determinação da natureza jurídica dos objetos

As “classes” (ou “conjuntos”) são entidades ideais, resultantes da aglutinação de elementos em razão de critérios (características, conota-

ções) comuns¹. Classe é o campo de aplicabilidade (extensão) de determinado conceito². Assim, o elemento “a” pertence à classe “B” se e somente se satisfizer os critérios de existência de “B”.

Exemplificando: o elemento “pedágio” pertence à classe “tributo” se e somente se satisfizer os critérios conceituais da classe “tributo”.

Dá-se o nome de *conotação* ao conjunto de requisitos exigidos para que alguns objetos pertençam a determinada classe³. Os objetos que não satisfazem os requisitos conotativos de uma dada classe formam a *classe complementar*. Assim, se uma classe é a extensão de um conceito, a classe complementar é formada pelos elementos excluídos do mesmo conceito.

Exemplificando: a definição do conceito⁴ de “tributo” cria automaticamente duas classes: “tributo” (classe definida) e “não tributo” (classe complementar). Os objetos que não preenchem os requisitos conceituais da classe “tributo”, integrarão a classe complementar (a dos “não tributos”). É o caso das multas, que, por constituírem sanção decorrente da prática de atos ilícitos, não satisfazem os pressupostos conotativos da classe dos tributos.

É por isso que Eurico Marcos Diniz de Santi assevera que toda definição é classificatória, na medida em que se compõe de duas classes: a que atende e a que não atende ao critério eleito (ser ou não “tributo”, no exemplo anteriormente referido). Por outro lado, ressalta o autor citado, “toda classificação também é definitória, pois delimita o que é e o que não é ‘taxa’, ‘imposto’, ‘contribuição’, etc.”⁵.

1. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 115.

2. MOUSSALLEM, Tarek Moysés. Classificação dos tributos (uma visão analítica). *Tributação e Processo. IV Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 604.

3. Já a totalidade dos elementos que integram cada classe denomina-se *denotação*.

4. *Conceito* é a ideia que se tem acerca de um dado objeto, ao passo que *definição* é o resultado da operação lógica demarcatória dos limites que isolam o campo de irradiação semântica de uma ideia, noção ou conceito (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 120).

5. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 126.

Uma vez traçados os contornos gerais da “teoria das classes”, faz-se necessário mostrar a relevância da mesma para explicar a natureza jurídica dos institutos.

Se a “natureza” de uma coisa pode ser definida como a essência da mesma, isto é, aquilo que a coisa é, pode-se dizer que a natureza jurídica de uma coisa significa *o que ela é para o direito*.

Assim, por exemplo, quando se pergunta “qual a natureza jurídica do pedágio?” o que se questiona é “o que é o pedágio para o direito?” ou, em outras palavras, “em que classe, no direito, se enquadra o pedágio?”.

Determinar a natureza jurídica de um instituto implica, pois, *enquadrá-lo numa classe*, o que, por sua vez, pressupõe verificar se tal objeto satisfaz os requisitos conotativos daquela classe.

Definindo a classe de objetos jurídicos a que pertence o objeto analisado, teremos determinado sua natureza jurídica.

A importância de determinar a natureza jurídica de um objeto é definir o *regime jurídico* a ele aplicável. Regime jurídico é o conjunto de normas jurídicas aplicáveis a um determinado instituto.

Ressalte-se que a natureza jurídica de um instituto decorre do preenchimento dos requisitos conotativos daquela classe e não do regime jurídico aplicável. Dito de outro modo, o regime jurídico tributário é *efeito*, não *causa* de um determinado instituto pertencer à categoria dos tributos⁶.

3. Análise da definição legal de tributo

Para reconhecer se uma receita pública possui natureza tributária, basta confrontá-la com o conceito jurídico de tributo: se a receita em questão se adequar ao citado conceito, por satisfazer os requisitos conotativos daquela classe, ter-se-á tributo; caso contrário, tributo não será.

Como bem leciona Héctor B. Villegas, a caracterização jurídica do tributo é importante por duas razões: a) estabelece as caracterís-

6. Nesse sentido: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. cit. p. 144-145; BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 95.

ticas comuns a todas as espécies tributárias; b) indica as características diferenciadoras do tributo relativamente às demais espécies de receitas públicas⁷.

No direito positivo brasileiro, o tributo encontra sua definição no art. 9º da Lei 4.320, de 17.03.1964, e no art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25.10.1966).

O primeiro dos dispositivos citados assim encontra-se redigido: “Art. 9º. Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”.

O conceito de tributo constante do dispositivo legal transcrito possui as seguintes virtudes: a) realça que os tributos são receitas *derivadas*, já que decorrem do poder de império do Estado⁸, sendo obtidos, pois, segundo regras de direito público; b) enfatiza que somente *peças jurídicas de direito público* possuem a prerrogativa de instituir (criar) tributos; c) destaca a *principal* finalidade da instituição dos tributos, que é a de *abastecer* os cofres públicos de recursos que permitam ao Estado desempenhar as atividades, gerais ou específicas, relacionadas à realização de seus fins, isto é, que permitam ao Estado cobrir os gastos necessários à satisfação das necessidades públicas⁹.

7. VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 8. ed. Buenos Aires: Astrea, 2003. p. 152. No mesmo sentido é a lição de Arthur M. Ferreira Neto, que assevera: “a função primordial de uma classificação constitucional dos tributos é exatamente destacar que *elementos essenciais* são necessários para uma predicação completa *de todas as espécies tributárias* passíveis de serem instituídas com base na Constituição de 1988. Uma vez indicadas todas as propriedades essenciais das espécies tributárias, torna-se possível *a diferenciação de cada uma*, bem como a compreensão das suas respectivas naturezas jurídicas” (grifamos) (*Classificação constitucional de tributos*: pela perspectiva da justiça. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 42).

8. VILLEGAS, Héctor. B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. cit. p. 152.

9. ROYO, Fernando Pérez. *Derecho financiero y tributario*: parte general. 13. ed. Madrid: Thomson Civitas, 2003. p. 42. Ressalte-se que o fato de os tributos possuírem como função *principal* a obtenção recursos para os cofres públicos não significa que não possam ser utilizados com outros propósitos, que não sejam meramente arrecadatórios, tal como se dá, por exemplo, nos casos de extrafiscalidade.

Todavia, por outro lado, o referido conceito legal de tributo apresenta as seguintes impropriedades: a) o tributo não é a única receita derivada existente, já que há receitas derivadas que não possuem natureza tributária, como, por exemplo, as multas¹⁰; b) não são todas as pessoas jurídicas de direito público que podem *instituir* tributos, já que tal prerrogativa é privativa das denominadas *peças políticas* – assim consideradas as pessoas jurídicas de direito público com capacidade política, isto é, poder de legislar (no caso, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios) –, não a possuindo as pessoas jurídicas de direito público meramente administrativas (como, por exemplo, as autarquias e fundações públicas)¹¹; c) o gênero “tributo” não compreende apenas as três espécies indicadas no art. 9º da Lei 4.320/64 (impostos, taxas e contribuições), como adiante veremos; d) ao definir o tributo por sua finalidade *primordial* (proporcionar recursos ao Estado), adotou critério insuficiente para distingui-lo das demais espécies de receitas, já que tal característica é comum a todas as receitas públicas, inclusive as não tributárias (preços públicos, prestações contratuais etc.); e) ao definir o tributo segundo o fim por ele objetivado, “esqueceu-se” que existem tributos cujo produto da arrecadação destina-se à manutenção de entidades distintas da entidade instituidora da exação¹² (daí a existência da *parafiscalidade*, que será adiante analisada); f) ao definir o tributo segundo o fim por ele objetivado, não incluiu a ressalva de que, além de visar a arrecadar valores, pode ele servir, também, a fins extrafiscais¹³.

10. Tal imprecisão é apontada por José Dalton Vitorino Leite (*Temas de direito público: administrativo, constitucional e tributário*. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 1999, p. 53). Alguns autores, contudo, consideram as receitas tributárias como as únicas receitas derivadas existentes. É o caso de Fábio Leopoldo de Oliveira (*Curso expositivo de direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 10-11) e de C. de Alvarenga Bernardes e J. Barbosa de Almeida Filho (*Direito financeiro e finanças*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1967, p. 58), que tomam ambas as expressões como sinônimas.

11. LEITE, José Dalton Vitorino. *Temas de direito público*, cit. p. 54. As pessoas jurídicas de direito público meramente administrativas podem, contudo ser detentoras de *capacidade tributária ativa*, assim entendida a aptidão de *cobrar* tributos.

12. LEITE, José Dalton Vitorino. *Temas de direito público*. cit. p. 55.

13. Aurélio Pitanga Seixas Filho não vê sentido “em desfigurar a definição do tributo de sua causa ou razão de ser (causalização), que é a de fornecer receita para o Estado, em razão de alguns poucos impostos terem, basicamente, função extrafiscal, já que todos os impostos podem, em

O Código Tributário Nacional (CTN), por seu turno, define o tributo nos seguintes termos: “Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Decompondo tal conceito legal – um dos poucos que mereceu elogios da doutrina¹⁴ –, temos as características do tributo enquanto gênero. Passa-se a analisar, nas linhas que seguem, os traços característicos das receitas tributárias.

O art. 3º do CTN diz, inicialmente, ser o tributo uma “prestação”. É que o Direito Tributário tem características de direito obrigacional público pela natureza das relações que regula, porquanto envolvem um credor (fisco), um devedor (que é o contribuinte ou responsável) e uma prestação (que é o *tributo* pago ao Estado). Por conseguinte, sendo o Direito Tributário eminentemente obrigacional – uma vez que disciplina uma obrigação (a de dar tributo) –, a *prestação* (o tributo em si mesmo considerado) é o *objeto* da obrigação tributária.

O caráter “pecuniário” do tributo significa que é prestação *de dinheiro*¹⁵. A obrigação pecuniária (ou monetária) é uma modalidade de obrigação de dar, que se caracteriza por proporcionar ao credor, por meio do dinheiro que lhe é dado, o valor que as respectivas espécies (de dinheiro) possuam como tais¹⁶.

maior ou menor medida, ser usados para fins outros que o de arrecadação” (Dimensão jurídica do tributo vinculado. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.). *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 159).

14. SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao código tributário nacional: Parte Geral*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais / EDUC, 1975. p. 35; COSTA, Carlos Celso Orcesi da. *Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993. p. 77; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 113.

15. O art. 3º do CTN reforça tal ideia ao estatuir ser o tributo uma prestação “em moeda”. A inserção de tal expressão no conceito legal de tributo apresenta-se, em verdade, desnecessária, pois já se inclui na expressão “pecuniária”, que, como visto, significa precisamente “prestação traduzida em moeda”.

16. DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro. v. 2 (Teoria geral das obrigações)*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 78. O termo *pecúnia* (=dinheiro) advém etimologicamente, do

Apesar de, como visto, o tributo ser prestação em dinheiro, a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir”, constante do art. 3º do CTN, deu a tal prestação maior flexibilidade em relação à sua forma expressional, pois permite a chamada “dação em pagamento”, admitindo, pois, que o Estado aceite que o pagamento do tributo seja feito com bens, exigindo-se, apenas, a possibilidade de correspondência em pecúnia¹⁷.

Um dos pontos nucleares da definição legal de tributo consubstanciada na norma do art. 3º do CTN é o que ressalta a *compulsoriedade* como sua característica essencial, afastando-o, por conseguinte, da noção de receita pública originária. A compulsoriedade do tributo reside em que, desde que constitucional a lei que criou a obrigação tributária, descrevendo hipoteticamente os fatos que lhe podem dar nascimento, e desde que ocorridos tais fatos, não se pode eximir do pagamento o sujeito passivo¹⁸.

Ao lado da compulsoriedade, a expressão “que não constitua sanção de ato ilícito” é o outro ponto nuclear da definição legal de tributo constante do art. 3º do CTN. Realçando não ser o tributo sanção de ato ilícito, o CTN afastou de plano as penalidades pecuniárias (multas) do conceito de tributo. Sem esta ressalva, a definição constante do art. 3º do CTN conviria igualmente ao tributo e à multa¹⁹.

vocábulo latino *pecus, pecoris*, que significa gado, animal que, ante a sua fácil mobilidade, foi um dos primeiros instrumentos de trocas no comércio jurídico dos povos primitivos.

17. Com a inclusão do inciso XI no art. 156 do CTN pela Lei Complementar n. 104, de 10.01.2001, somente se admite a dação em pagamento *em bens imóveis*. Divergindo do texto legal, Luciano Amaro sustenta ser possível “que outros bens (títulos públicos, p. ex.) sejam utilizados para esse fim, sempre, obviamente, na forma e condições que a lei estabelecer” (*Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 378).

18. ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. v. 2. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 211.

19. Nesse sentido é a lição de Gian Antonio Micheli, que assevera: “O tributo, portanto, distingue-se, nas suas linhas institucionais, (...) das prestações pecuniárias que a lei comina com sanções pela violação de determinadas normas. Nestes últimos casos, o caráter sancionatório da prestação pecuniária, qualquer que seja a sua designação (multa, *ammenda*, pena pecuniária etc.) diferencia (ou qualifica ulteriormente) a coatividade do tributo daquela sanção, a qual postula a restauração da ordem jurídica violada e, portanto, a precedente violação de uma norma” (*Curso de direito tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 70). Apesar de distinguir os tributos das penalidades pecuniárias (multas), o CTN, em evidente contradição terminológica, dispõe que o pagamento destas pode ser considerado objeto da denominada “obrigação tributária principal” (art. 113, § 1º).

Com a expressão “cobrada mediante atividade plenamente vinculada”, afastou-se o CTN da orientação, comum entre os doutrinadores, de definir o tributo por sua finalidade (proporcionar receita ao Estado), tendo preferido defini-lo pela natureza da atividade perceptória da receita²⁰. Sendo o lançamento (que é a atividade perceptória do tributo, consoante dispõe os arts. 53 da Lei 4.320/64²¹ e 142, *caput*, do CTN²²) um ato administrativo *vinculado* (art. 142, parágrafo único, CTN), a lei não permite aos agentes responsáveis pela sua elaboração qualquer margem de liberdade para decidir como agir diante de um caso concreto. Ocorrido, pois, o fato previsto na norma jurídica tributária, a Administração não tem outro comportamento possível senão o de lançar o tributo.

4. Os tributos de competência estadual

A Constituição Federal não cria tributos, mas apenas estabelece *competências* para que as pessoas políticas, *querendo*, possam instituí-los²³.

Segundo Roque Antonio Carrazza, competência tributária “é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”²⁴.

20. No entender de Aurélio Pitanga Seixas Filho, é descartável da definição de tributo a forma de sua arrecadação por atividade administrativa plenamente vinculada (Dimensão jurídica do tributo vinculado. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.). *Dimensão jurídica do tributo*: homenagem ao professor Dejalma de Campos. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 159).

21. Lei 4.320/64, art. 53: “O lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”.

22. CTN, art. 142, *caput*: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

23. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 456; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 181-182; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 168; CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 47.

24. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 449.

Ressalte-se que a competência tributária não se restringe à aptidão legislativa de *criação* do tributo, mas engloba uma série de outras prerrogativas, como salienta Roque Carrazza: “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”²⁵.

A competência tributária é, assim, a prerrogativa constitucionalmente atribuída às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de criar, *in abstracto*, tributos, devendo, contudo, ser considerado abrangido em tal conceito um plexo de outras prerrogativas inerentes à competência tributária (no caso, os poderes de aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, remi-lo, anistiar as infrações fiscais etc.).

Essa, aliás, parece ter sido a direção seguida pelo Código Tributário Nacional, que, no *caput* de seu art. 6º, assim dispõe: “A atribuição constitucional de competência tributária compreende a *competência legislativa plena*, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei” (grifamos)²⁶.

Os tributos que integram a competência dos Estados são os seguintes: (i) impostos (art. 145, I c/c art. 155, ambos da CF/1988); (ii) taxas (art.

25. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. cit. p. 451.

26. Como bem observa Cristiane Mendonça, incorreu em equívoco o CTN ao proclamar que a competência tributária pode ser limitada por diplomas normativos infraconstitucionais (Constituições Estaduais, Leis Orgânicas e CTN): “a competência legislativo-tributária é de índole estritamente constitucional. A autorização que os órgãos legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal possuem para criar as regras-matrizes de incidência tributária foi positivada na Carta Constitucional de 1988, não sendo sustentável, juridicamente, a sua restrição, sobretudo material, por enunciados normativos infraconstitucionais” (*Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 33). No mesmo sentido é o entender de Paulo de Barros Carvalho (In: SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao código tributário nacional*. Parte Geral. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais / EDUC, 1975. p. 82).

145, II, CF/1988); (iii) contribuição de melhoria (art. 145, III, CF/1988); (iv) contribuição previdenciária dos servidores públicos estaduais (art. 149, § 1º, CF/1988)²⁷.

Como se vê, não se enquadram no citado rol as contribuições pagas pelas empresas (incentivadas pelo Estado do Amazonas) ao FMPES, à UEA e ao FTI.

Isto porque tais contribuições *não possuem natureza tributária*, como será adiante demonstrado.

5. Da natureza não tributária das contribuições devidas pelas empresas incentivadas

A Lei n. 2.826, de 29.09.2003, que regulamenta a Política de Incentivos Fiscais e Extrafiscais do Estado do Amazonas, exige das empresas interessadas em usufruir dos citados incentivos o cumprimento de uma série de *condições*, consoante esclarece o parágrafo único do artigo 7º da citada lei, assim redigido: “O início do período de vigência dos incentivos fiscais é a data da publicação do Decreto Concessivo no Diário Oficial do Estado, o qual passará a produzir seus efeitos *com a comprovação do implemento das condições exigidas na legislação*, através de Laudo Técnico de Inspeção” (grifamos).

Dentre tais condições para a fruição dos incentivos fiscais estaduais, destacam-se as previstas no inciso XIII do artigo 19 da Lei n. 2.826/2003, a saber:

Art. 19. As empresas beneficiadas com incentivos fiscais deverão cumprir as seguintes exigências:
(..)

27. Com a redação dada ao § 1º do art. 149 da CF/1988 pela EC n. 42, de 19.12.2003, as contribuições exigidas dos servidores estaduais e pensionistas não mais custeiam o sistema de assistência social, *mas apenas o de previdência* dos contribuintes. A redação original do citado dispositivo era a seguinte: “§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de *previdência e assistência social*” (grifamos).

XIII - recolher *contribuição financeira*, em caráter irrevogável e irrevogável, durante todo o período de fruição dos incentivos, observadas as formas e condições estabelecidas em regulamento:

a) ao *Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas - FMPES*, no valor correspondente a 6% (seis por cento) do crédito estímulo, calculado em cada período de apuração do ICMS;

b) em favor da *Universidade do Estado do Amazonas - UEA*, no valor correspondente a:

1 - 10% (dez por cento) do crédito estímulo, calculado em cada período de apuração do ICMS, quando se tratar empresa industrial beneficiada com nível de 100% (cem por cento) de crédito estímulo;

2 - 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) sobre o faturamento bruto, sujeito a diferimento, quando se tratar das operações previstas no art. 14, II;

3 - 1,5% (um e meio por cento) do crédito estímulo, calculado em cada período de apuração do ICMS, nos demais casos.

c) ao *Fundo de Fomento ao Turismo, Infra-estrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI*, no valor correspondente a:

1 - 2% (dois por cento) sobre o valor FOB das importações do exterior de matérias-primas, bens intermediários, materiais secundários e de embalagem e outros insumos empregados na fabricação de bens finais, consoante projeto de viabilidade econômica aprovado pela CODAM, exceto na hipótese dos bens previstos no artigo 13, § 13, II, III e IV;²⁸

2 - 1% (um por cento) sobre o faturamento bruto das empresas industriais beneficiadas com nível de 100% (cem por cento) de crédito estímulo;

3 - 1% (um por cento) sobre o faturamento bruto relativo aos bens intermediários com diferimento de que trata o inciso II do art. 14;

4 - 1% (um por cento) sobre o valor de matérias-primas, bens intermediários, materiais secundários e de embalagem procedentes de outras unidades da Federação e adquiridos pelas indústrias produtoras de bens finais incentivados, exceto na hipótese dos bens previstos no art. 13, § 13, II, III e IV;²⁹

5 - 2,5% (dois e meio por cento) sobre o valor do saldo devedor do ICMS, apurado em cada período, relacionado aos produtos incenti-

28. Nova redação dada ao item 1 pela Lei 2.879/04, com efeitos a partir de 31.03.2004.

29. Nova redação dada ao item 4 pela Lei 3.426/09, com efeitos a partir de 01.08.2009.

vados com benefício de adicional de crédito estímulo, em razão de empreendimento agropecuário localizado no interior do Estado.³⁰

6 - 1,5% (um e meio por cento) sobre o faturamento bruto relativo às operações com concentrados, base edulcorante para concentrados e extratos de bebidas, exceto nas operações com diferimento de que trata o inciso II do *caput* do art. 14;³¹

7 - 5% (cinco por cento) sobre o valor FOB das importações do exterior de insumos destinados à fabricação de dispositivo de cristal líquido para televisores adquiridos por indústria de bem intermediário.³² (Grifamos)

O pagamento das contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI, como se vê, é uma *condição para que a empresa possa beneficiar-se da política de incentivos fiscais do Estado do Amazonas*.

Tais contribuições, contudo, não são tributos.

Com efeito, consoante exposto, a definição de tributo estampada no artigo 9º da Lei n. 4.320, de 17.03.1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, enfatiza que os tributos são *receitas derivadas*, já que são obtidas graças à autoridade (*jus imperii*) inerente à entidade pública, através de ato de imposição³³.

Também a definição de tributo trazida pelo CTN, como visto, destaca a *compulsoriedade* como sua característica essencial. Dito de outro modo, as obrigações tributárias são compulsórias, pois uma vez realizado o fato previsto na norma jurídica tributária, nasce automaticamente a relação jurídica mediante a qual alguém, independentemente de sua vontade, ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária, ainda que contra seu interesse³⁴.

30. Item 5 acrescentado pela Lei 3.321/08, com efeitos a partir de 22.12.2008.

31. Item 6 acrescentado pela Lei 3.426/09, com nova redação dada pela Lei 3.570/10, com efeitos a partir de 22.12.2010.

32. Item 7 acrescentado pela Lei 3.494/10, com efeitos a partir de 29.03.2010.

33. MORSELLI, Manuel. *Compendio de ciencia de las finanzas*. Trad. de Diego Abad de Santillan. Buenos Aires: Editorial Atalaya, 1947. p. 44-45; FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 19-20.

34. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 25.

No caso presente, as contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI *não se amoldam ao conceito legal de tributo, por faltar-lhes a característica da compulsoriedade*, inerente às receitas derivadas.

Com efeito, se as referidas contribuições possuísem natureza jurídica tributária, a consequência do seu inadimplemento por parte das empresas incentivadas seria a lavratura de um Auto de Infração e Notificação Fiscal (AINF) pelos agentes da Secretaria de Fazenda do Estado para exigir tais contribuições.

Isto porque, como é sabido, o não pagamento de um tributo habilita o ente tributante a exigir em juízo o *quantum* devido, pois tributos são, por definição, obrigações *ex lege*, de pagar determinado valor em pecúnia, uma vez verificada a ocorrência de determinado fato gerador.

Ocorre que as contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI *não são tributos*. Trata-se, como dito, de simples *condições* para a fruição de incentivos fiscais concedidos sob o amparo da Lei 2.826/2003.

Uma primeira pista nesse sentido é obtida pela redação que, em janeiro de 2008, foi dada ao § 3º do art. 16 da Lei 2.826/2003:

Art. 16. (...)

§ 3.º O Termo de Acordo referido no parágrafo anterior poderá *condicionar a fruição dos incentivos ao recolhimento de contribuição financeira em favor do Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas – FMPES, da Universidade do Estado do Amazonas – UEA, do Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviço e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI*, ou em favor de outros fundos ou programas instituídos pelo Governo Estadual, na forma e condições que estabelecer.³⁵ (Grifamos)

Também o art. 45 da lei estadual sob exame corrobora nosso entendimento:

Art. 45. O descumprimento das obrigações previstas nesta Lei sujeitará a empresa às seguintes penalidades:
I - perda dos incentivos, a empresa que:

35. Redação dada ao § 3º pela Lei n. 3.270/08, com efeitos a partir de 01.01.2008.

(...)

II - suspensão dos incentivos, até a sua regularização, a empresa que:

(...)

III - *perda dos incentivos no período a que se referir à infração, a empresa que deixar de cumprir as disposições do art. 19, XII e XIII;* (grifamos)

Assim, na hipótese específica de descumprimento do art. 19, XIII (que envolve o pagamento das contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI), a sanção está prevista em Lei: *a perda dos incentivos para o mês em que se verificar o descumprimento.*

O art. 47 da Lei 2.826/2003, dedicado a estabelecer regras procedimentais para a aplicação de tal sanção, dispõe:

Art. 47. Na hipótese de falta de recolhimento do ICMS e/ou das contribuições a que se refere os arts. 19, XII e XIII, e 25, § 2º, a SEFAZ expedirá notificação para cobrança do débito.

§ 1º No prazo de 5 (cinco) dias úteis a contar da data da ciência da notificação de que trata o *caput*, o contribuinte deverá recolher o imposto e/ou as contribuições, acrescidos dos juros e multa de mora, que incidirão sobre o valor que deveria ter sido recolhido, nos termos dos arts. 100 e 300 da Lei Complementar n. 19, de 29 de dezembro de 1997.

§ 2º Na hipótese de falta de recolhimento do imposto e/ou contribuições a que se refere o *caput*, até o prazo previsto no parágrafo anterior, será lavrado Auto de Infração e Notificação Fiscal – AINF pelos agentes fiscais da SEFAZ para aplicação da penalidade prevista no art. 45, III, caso em que será exigido o imposto sem direito ao incentivo fiscal, acrescido dos juros e multa de acordo com os arts. 101 e 300 da Lei Complementar n. 19, de 29 de dezembro de 1997.

§ 3º Verificado que o contribuinte não atendeu ao disposto no § 1º, relativamente à contribuição prevista no art. 25, § 2º, será exigida no AINF, a que se refere o parágrafo anterior, a parcela do ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota interna prevista do Código Tributário do Estado e a prevista no artigo 25, I, *b* e *c*, acrescido da penalidade correspondente à falta de recolhimento do ICMS e juros de mora.

Disciplinando todo o procedimento a ser adotado na hipótese de falta de recolhimento das contribuições previstas no art. 19, XIII, vê-se que a Lei 2.826/03 exige, no § 1º, apenas que haja prévia notificação cobrando as parcelas em atraso (com acréscimo de juros e multa de mora). A consequência para o descumprimento dessa notificação é previsto no § 2º: a lavratura de Auto de Infração.

No entanto, destaque-se bem a redação desse § 2º: “na hipótese de falta de recolhimento do (...) e/ou contribuições (...) será lavrado (...) AINF (...) para aplicação da penalidade prevista no art. 45, III, caso em que será exigido *o imposto* sem direito ao incentivo fiscal (...)”. Ou seja, a penalidade é a exigência, por AINF *do imposto devido, sem incentivo*.

A legislação que regulamenta a Política de Incentivos Fiscais e Extrafiscais do Estado do Amazonas *em momento algum estabelece que serão exigidas, por AINF, também as contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI*.

Se as referidas contribuições fossem tributos, a consequência do seu inadimplemento por parte das empresas incentivadas seria a lavratura de um Auto de Infração e Notificação Fiscal (AINF) pelos agentes da Secretaria de Fazenda do Estado *para exigir tais contribuições*, pois o tributo, de acordo com o art. 3º do CTN, é uma prestação “cobrada mediante atividade plenamente vinculada”.

Em síntese: com o não pagamento, pelas empresas incentivadas, das contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI, “será exigido *o imposto* sem direito ao incentivo fiscal, *acrescido* dos juros e multa” (artigos 45 e 47 da Lei 2.826/2003), mas não as citadas contribuições.

6. Natureza das contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI: receitas originárias

Não possuindo natureza tributária, resta em aberto o questionamento acerca da natureza jurídica das contribuições pagas pelas empresas incentivadas ao FMPES, à UEA e ao FTI.

Em nosso entender, as citadas contribuições possuem natureza de *receitas públicas originárias*.

É sabido que, levando-se em consideração a natureza jurídica da relação que se estabelece entre o Estado e a pessoa que entrega o dinheiro aos cofres públicos³⁶, as receitas públicas classificam-se em *originárias* e *derivadas*.

Segundo a concepção que prevalece entre os doutrinadores, receita originária é a oriunda da exploração econômica de bens de qualquer natureza pertencentes ao próprio patrimônio público (ou mesmo pela sua disposição), obtida segundo regras de direito privado³⁷. Também é denominada de “receita do domínio privado” (ou “de economia privada” ou, ainda, “de direito privado”), pois se origina dos próprios bens ou atividades do Estado, da mesma forma que ocorre com um particular³⁸.

Dos conceitos expostos diverge parcialmente José Dalton Vitorino Leite, “vez que nem toda receita originária é obtida do próprio patrimônio do Estado, posto que as doações feitas pelos particulares ao Estado, em que pese originarem-se do patrimônio dos particulares, são consideradas receitas originárias”³⁹. Por esta razão, formula o autor citado o seguinte conceito de receitas originárias: “são aquelas obtidas, em regra, do próprio patrimônio do Estado, e excepcionalmente, do patrimônio dos particulares, entretanto sempre alicerçadas, em relação jurídica de direito privado”⁴⁰.

36. ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1969. p. 26.

37. VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. cit. p. 65; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. 5. ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 7; ROCHA, Ariosto de Rezende. *Elementos de direito financeiro e finanças*. v. 1. Manaus: Edições Governo do Estado do Amazonas, 1966. p. 122; BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 38; VEIGA, Clóvis de Andrade. *Direito financeiro aplicado*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p. 140; FERREIRA, José Ribamar Gaspar. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 1979. p. 51; OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 4. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. p. 50.

38. MORSELLI, Manuel. *Compendio de ciencia de las finanzas*. cit. p. 44; BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 117; MARTINS, Cláudio. *Compendio de finanças públicas*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 83.

39. LEITE, José Dalton Vitorino. *Temas de direito público*. cit. p. 53. Em sentido contrário é o entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes, que, em posição isolada na doutrina, concebe os recursos provenientes de doação do particular para o poder público como *receita derivada* (*Compendio de direito tributário*. v. 1. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 304).

40. Ob. cit. p. 53.

O conceito doutrinário transcrito tem a virtude de destacar que o elemento que efetivamente importa para uma classificação jurídica das receitas públicas é a natureza das relações que se verificam para sua obtenção. Tal conceito, no entanto, tem, ainda, o inconveniente de fazer referência à origem dos recursos obtidos pelo Estado.

É que alguns autores, como Rubens Gomes de Sousa, entendem que as receitas públicas *são sempre provenientes do patrimônio particular*. Assim se expressa o autor referido: “se encararmos o assunto sob um ponto de vista estritamente financeiro, veremos que os recursos monetários, que constituem materialmente as receitas públicas, são sempre provenientes do patrimônio particular, inclusive quando se trate de receita originária. Assim, no arrendamento de bens dominiais, ou na venda de produtos monopolizados pelo Estado, o dinheiro que entra para os cofres do Tesouro é dinheiro do particular arrendatário ou comprador”⁴¹. E conclui, então, o citado autor: “Por esta razão, o traço característico que realmente importa para uma classificação jurídica das receitas públicas é a natureza das relações que se verificam, para sua obtenção, entre o Estado que as arrecada e o particular que as fornece, uma vez que a existência de tais relações entre o Estado e o particular é um elemento constante em todas as receitas públicas de qualquer tipo”⁴².

Assim, deixando de lado a polêmica a respeito de ser a receita pública originária oriunda, em regra, do próprio patrimônio do Estado, e excepcionalmente, do patrimônio alheio (como sustenta José Dalton Vitorino Leite) ou sempre proveniente do patrimônio dos particulares (como defende Rubens Gomes de Sousa), o que efetivamente importa, consoante se afirmou anteriormente, é a natureza das relações que se verificam, para sua obtenção, entre o Estado que as arrecada e a pessoa que as fornece.

Pode-se, pois, por tudo quanto foi exposto, definir as receitas públicas originárias como as *obtidas em relação jurídica na qual inexista a*

41. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 35-36.

42. Ob. cit. p. 36.

compulsoriedade da prestação, ao passo que as receitas derivadas são as obtidas em virtude do *poder de império* do Estado.

As contribuições pagas pelas empresas incentivadas ao FMPES, à UEA e ao FTI não são compulsórias: decorrem de um ajuste celebrado entre as empresas e o Estado do Amazonas, no qual fica acordado que este se compromete a conceder incentivos fiscais ao passo que aquelas se comprometem a cumprir as condições previstas na legislação, dentre as quais o recolhimento das contribuições referidas.

Se as empresas descumprem sua parte no ajuste, por exemplo, deixando de pagar as contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI, o Estado se vê desobrigado a conceder, no mês em que se verificar tal descumprimento, os incentivos a que havia se comprometido, caso em que será exigido o *ICMS* sem direito ao incentivo fiscal, acrescido dos juros e multa (artigos 45 e 47 da Lei 2.826/2003), mas *jamaís as citadas contribuições*.

7. Conclusões

Considerando o que foi exposto no presente artigo, conclui-se, em síntese, que:

a) as contribuições ao FMPES, ao FTI e à UEA não possuem natureza tributária, por faltar-lhes a característica da compulsoriedade, inerente aos tributos (art. 3º, CTN), enquanto espécie de receitas derivadas (art. 9º, Lei n. 4.320/64);

b) as citadas contribuições têm natureza de meras *condições* para fruição dos incentivos previstos na legislação do Estado do Amazonas;

c) a consequência do inadimplemento de tais *condições* é simplesmente a não fruição do incentivo que estava condicionado ao pagamento de tal contribuição;

d) o inadimplemento de tais condições não enseja a cobrança forçada das citadas contribuições, pois tais valores não constituem propriamente *crédito* do Estado, ao contrário dos tributos;

e) quando as contribuições ao FMPES, ao FTI e à UEA são recolhidas *espontaneamente* aos cofres públicos (já que não se admite lan-

çamento para a cobrança das mesmas) as mesmas constituem *receitas públicas originárias*;

f) não sendo tributos, não estão as contribuições ao FMPES, ao FTI e à UEA sujeitas às disposições (constitucionais e legais) que informam o regime jurídico aplicável aos tributos.

A INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

Célio Armando Janczeski

1. Noções introdutórias

As contribuições para a seguridade social, cujo fundamento advém do art. 195 da CF, “são o instrumento pelo qual a sociedade financia, diretamente, a seguridade social”¹.

Sua natureza tributária foi reconhecida por jurisprudência pacífica do Pretório Excelso² e como a destinação específica é custear o pagamento dos benefícios previdenciários (sistema atuarial), a hipótese de incidência envolve uma atuação do Poder Público indiretamente vinculada ao contribuinte: por meio do custeio da Seguridade Social ele terá direitos e ações gratuitas da saúde pública e, eventualmente, da Assistência Social e da Previdência Social.³

A norma constitucional elege dois grupos distintos de sujeitos passivos possíveis: os empregadores *lato sensu* (o que engloba os tomadores de serviços) e os trabalhadores/demais segurados da Previdência Social, hipótese em que, ao contrário do primeiro grupo, se confere ampla margem de atuação ao legislador infraconstitucional.⁴ Vale dizer: em relação aos empregadores/tomadores de serviços, a limitação normativa

1. JANCZESKI, Célio Armando. *Direito Tributário e Processo Tributário*. Caxias do Sul: Ed. Plenum, 2011. p. 149.

2. Entre outros: STF, RE 556.664, Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe de 13.11.12008.

3. CARDOSO, Oscar Valente. Contribuições Previdenciárias e Verbas Controversas: Guelta. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 193, out 2011, São Paulo: Oliveira Rocha, p. 131.

4. COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A natureza jurídica tributária das contribuições para o seguro DPVAT. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: RT, ano 11, n. 51, jul/agosto 2003, p. 77.

constitucional deve orientar a aplicação das exações pela via legislativa ordinária.

2. O artigo 201, § 11, da Constituição Federal

Como lembra Arnaldo Sussekind⁵, a EC n. 20, de 1998, deu nova redação ao art. 201, § 11, da CF, daí resultando a modificação do art. 22, I e II, da Lei n. 8.212, de 1991, pela lei de n. 9.816, de 1999, dispondo sobre a contribuição para a Seguridade Social a cargo da empresa, relativamente aos seus empregados e aos que lhe prestam serviços como trabalhadores autônomos.

A norma resultante da Emenda Constitucional dispõe:

§ 11 Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

A expressão “nos casos e na forma da lei”, inserida após a vírgula, significa que a lei regulamentadora desse parágrafo alcança tanto “os ganhos habituais do empregado” que devem ser considerados para efeito da contribuição previdenciária, como sua “repercussão em benefícios”. A verdade é que, tirante o aposto “a qualquer título”, a única vírgula colocada antes da expressão “nos casos e na forma da lei”, evidencia que essa limitação concerne aos dois comandos constitucionais.

Aliás, bem andou o legislador da EC n. 20 ao estabelecer essa condicionante, eis que a simples referência a “ganhos habituais do empregado” poderia ensejar interpretações distintas. Mas a lógica jurídica e o bom senso estão a revelar que a base de incidência da contribuição previdenciária são os ganhos habituais que o empregado percebe como contraprestação do trabalho executado. Como bem ensina CARLOS

5. SUSSEKIND, Arnaldo. Contribuições Previdenciárias a Cargo da Empresa. *Revista de Estudos Tributários* n. 15 – Set-Out/2000, p. 23.

MAXIMILIANO, no capítulo da sua obra clássica atinente à interpretação das normas constitucionais:

Quando as palavras forem susceptíveis de duas interpretações, uma estrita, outra ampla, adotar-se-á aquela que for mais consentânea como fim transparente da norma positiva.⁶

Foi o que fez a Lei n. 9.876/99, ao dar nova redação ao art. 22 da Lei n. 8.212, de 1991:

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

I – 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

...

III – 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Decifrando-se os dois incisos, verifica-se que a base de incidência das contribuições, em se tratando de empregado, corresponde aos ganhos percebidos durante o mês, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, destinados a retribuir o trabalho, e compreende: a) o total da remuneração que, a qualquer título, lhe é devido; b) as gorjetas voluntárias e as que são incluídas nas contas, pagas pelos fregueses do esta-

6. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, s.d. p. 370.

belecimento; c) as utilidades habitualmente concedidas para retribuir o trabalho; d) os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

3. Terço constitucional de férias e a incidência das contribuições previdenciárias

A Constituição Federal estabeleceu no inciso XVII, do art. 7º, que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, o gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.

Enquanto as férias objetivam dispensar o trabalhador do comparecimento ao trabalho, sem prejuízo da sua remuneração, a fim de que possa se recompor física e psicologicamente do labor desenvolvido⁷, o adicional de férias objetiva proporcionar um acréscimo financeiro na sua renda mensal, viabilizando concretização de atividades ligadas a fruição do período de descanso.

O terço constitucional, portanto, assume caráter de verba transitória e eventual, de forma a ser excluída da previsão trazida pelo parágrafo 11, do art. 201, da Carta Maior.⁸

Se não se trata de verba incorporável ao salário, eis que transitória e eventual, o princípio da solidariedade (caráter universal e solidário da seguridade social) não autoriza a incidência do tributo.

Vale dizer: levando-se em conta que o abono de férias trata-se de um reforço financeiro para o trabalhador utilizar no seu período de férias anuais, é possível se concluir que a referida verba detém natureza

7. “As férias atendem também ao interesse patronal de contar, em seu estabelecimento, com empregado motivado e em perfeitas condições físicas e psíquicas (circunstância certamente interessante para o aumento da produtividade e diminuição dos riscos de doenças ou acidentes.” (MELLO, Régis Trindade de. In: JANCZESKI, Célio Armando (Org.). *Constituição Federal Comentada*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 101.

8. Art. 201 – A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (...) Parágrafo 11º - Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

compensatória/indenizatória e de que, nos termos do art. 201, § 11, da CF/88, não se trata de parcela que se incorpora ao salário e portanto não sofre incidência da contribuição previdenciária.

O argumento contrário adotado pela Receita Federal do Brasil defende que o direito a um terço a mais do que o salário normal não tem caráter indenizatório, compondo parte da remuneração do trabalhador no período em que gozará férias.

Segundo defende o fisco, não existe qualquer direito do trabalhador que lhe possa ter sido suprimido que justifique o entendimento de que o abono pecuniário de férias (terço constitucional) caracteriza-se como verba indenizatória ou compensatória. Na linha de argumentação que defende, assevera que não se vislumbra qual o direito tal verba visa indenizar, posto que é o fato do gozo do próprio direito às férias que justifica a existência a percepção de uma remuneração acrescida.

Acresce que o adicional constitucional de férias não se confunde com o abono previsto no art. 143 da CLT, pelo qual o empregado abdica do período de dez dias de férias, mediante uma remuneração correspondente a um terço, cujo valor não integra o salário de contribuição. Para a Receita Federal, o adicional constitucional de um terço de férias sempre e obrigatoriamente é pago em dinheiro, sendo impossível a contrapartida, de forma que nunca ele será usufruído em dias de afastamento do trabalho. Em outras palavras: o direito a férias pode, eventualmente, ser convertido em pecúnia, mas o adicional constitucional de um terço jamais pode ser convertido em 10 dias de descanso. Daí sua caracterização como de natureza salarial e desta forma sujeito à contribuição previdenciária.

4. Da jurisprudência

Diante das duas correntes divergentes, chamada a solucionar o impasse, a jurisprudência pátria também apresentava decisões ora em favor da interpretação da Fazenda Pública e ora em favor dos contribuintes.

Levada para apreciação do Superior Tribunal de Justiça, prevaleceu a interpretação que considerava que o terço constitucional de férias tinha caráter salarial, pois constituía obrigação decorrente do contrato de trabalho. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS VERBAS PERCEBIDAS POR SERVIDORES PÚBLICOS A TÍTULO DE ABONO DE FÉRIAS E HORAS EXTRAS. CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. 1. Ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça consolidaram posicionamento no sentido de que é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas percebidas por servidores públicos a título de terço constitucional de férias, abono pecuniário resultante da conversão de um terço de férias e horas extras, pois possuem caráter remuneratório. Precedentes desta Corte. 2. Sobre as férias, a questão foi recentemente dirimida na Primeira Seção, por ocasião do julgamento do REsp 731.132/PE, da relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki (DJe de 20.10.2008), no qual foi consignado que: “A gratificação natalina (13º salário) e o acréscimo de 1/3 sobre a remuneração de férias, direitos assegurados pela Constituição aos empregados (CF, art. 7º, incisos VIII, XVII e XVI) e aos servidores públicos (CF, art. 39, parágrafo 3º), por integrarem o conceito de remuneração, estão sujeitos à contribuição previdenciária.” 3. Outrossim, no tocante às horas extras, vale ressaltar o julgado proferido monocraticamente pelo Ministro Francisco Falcão, nos EREsp 764.586/DF (DJe de 27.11.2008). Nessa ocasião, firmouse o posicionamento já adotado em diversos julgados, segundo o qual “É da jurisprudência desta Corte que o adicional de férias e o pagamento de horas extraordinárias integram o salário de contribuição, em razão da natureza remuneratória dessas verbas, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.” 4. Recurso especial provido.⁹

9. STJ, REsp 972451, Rel. Min. Denise Aruda, 1ª T, un, DJ 11.05.2009. No mesmo sentido: REsp 731.132, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 20.10.2008; AgRg no REsp 1076883, DJ 19.03.2009 .

O Supremo Tribunal Federal que já manifestava seu posicionamento de que “somente as parcelas incorporáveis ao salário sofrem a incidência da contribuição previdenciária”¹⁰, ao apreciar acerca da constitucionalidade da exigência das exações sobre o terço constitucional de férias, acabou por se posicionar favoravelmente ao entendimento do contribuinte, dando conta que trata-se de verba de natureza compensatória e indenizatória, de forma a não atrair a incidência tributária. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I - A orientação do Tribunal é no sentido de que as contribuições previdenciárias não podem incidir em parcelas indenizatórias ou que não incorporem a remuneração. II - Agravo regimental improvido.¹¹

Hodiernamente, em nova apreciação do tema, o Superior Tribunal de Justiça alterou sua jurisprudência para se aliar ao entendimento do Pretório Excelso, afastando a incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias e uniformizando sua jurisprudência:

TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO - INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DAS TURMAS RECURSAIS DOS JUIZADOS ESPECIAIS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS - NATUREZA JURÍDICA - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO (...). Realinhamento da jurisprudência do STJ à posição sedimentada no Pretório Excelso de que a contribuição previdenciária não incide sobre o terço constitucional de férias, verba que detém natureza indenizatória e que

10. STF. AI 603.537/DF. Rel. Ministro Eros Grau. Segunda Turma. DJ 30/03/2007.

11. STF. AI 712.880/MG. Rel. Ministro Eros Grau. Segunda Turma. DJ 26/05/2009. No mesmo sentido: AI 603.537/DF, Rel. Ministro Eros Grau; RE n. 345.458, Relatora Ministra Ellen Gracie e AgRg em AI 712880, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski.

não se incorpora à remuneração do servidor para fins de aposentadoria.¹²

4. Conclusão

É possível se concluir com segurança, diante da orientação do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, que como o terço constitucional de férias não integra normalmente a remuneração, configurando verba esporádica e por possuir natureza compensatória e indenizatória, a incidência de contribuição previdenciária sobre tal rubrica é indevida e deve ser afastada, autorizando a repetição do indébito tributário dos valores pagos e não alcançados pelo prazo prescricional.

5. Bibliografia

CARDOSO, Oscar Valente. *Contribuições Previdenciárias e Verbas Controversas: Guelta*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 193, out 2011, São Paulo: Oliveira Rocha, p. 131.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. *A natureza jurídica tributária das contribuições para o seguro DPVAT*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: RT, ano 11, n. 51, jul/agosto 2003, p. 77.

JANCZESKI, Célio Armando. *Direito Tributário e Processo Tributário*. Caxias do Sul: Ed. Plenum, 2011.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Rio, Freitas Bastos, 3ª ed.

MELLO, Régis Trindade de. *Constituição Federal Comentada*. JANCZESKI, Célio Armando. (Org.), Curitiba: Juruá, 2010.

12. STJ, Incidente de Uniformização de Jurisprudência - Petição 7.296/PE, Relatora Ministra Eliana Calmon, 1ª Seção, Data do Julgamento: 28/10/2009.

SUSSEKIND, Arnaldo. *Contribuições Previdenciárias a Cargo da Empresa*. Revista de Estudos Tributários – Nº 15 – Set-Out/2000.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: EXAME CRÍTICO DE SUA NATUREZA JURÍDICA E EFEITOS DE SUA NÃO RETENÇÃO

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

1. Introdução

O presente estudo tem por objeto analisar a natureza jurídica e as teorias doutrinárias que cercam o complexo instituto da responsabilidade tributária no direito brasileiro. Para tanto, tomamos como pano de fundo o Parecer COSIT n. 1/02 que, pragmaticamente, culmina por regular a questão sob a ótica infralegal.

No presente estudo, em razão da delimitação de objeto, escolhemos apenas abordar as questões jurídicas tratadas no próprio Parecer COSIT, de forma a evitar temas correlatos à responsabilidade tributária que deixam de ser tratados no ato infralegal em comento. Nosso objetivo é tentar contribuir para reflexões em relação às possíveis consequências jurídicas decorrentes da teoria que sustenta a natureza jurídica de tal obrigação tributária para que, a partir da premissa adotada, possam-se coibir desvirtuamentos jurídicos de conduta, única e exclusivamente visando aumentar a arrecadação fiscal.

Isto porque, o referido ato normativo nada mais é do que a manifestação do entendimento fazendário, a ser aplicado no dia a dia dos contribuintes. Por tal razão, mostra-se necessário que se vistam de certa juridicidade as afirmações e entendimentos elencados em tal normativo, coibindo abusos por parte do Fisco Federal.

Ademais, nosso trabalho busca fornecer de forma unificada as implicações decorrentes da não retenção do Imposto de Renda, quando exigido por lei, na pessoa do retentor (responsável) e do contribuinte, explicando quais poderiam, juridicamente, ser as consequências aceitas no

sistema jurídico tributário brasileiro com base na premissa da natureza jurídica de tal obrigação fiscal.

Finalmente, concluiremos este breve estudo com nossa opinião sobre a natureza jurídica do instituto da responsabilidade tributária e, a partir desta premissa, quais poderiam ser os efeitos, aceitos no direito tributário brasileiro, para a não retenção do imposto pela fonte pagadora e sua não declaração ao Fisco, pelo contribuinte, no momento apropriado para tal, de acordo com a lei.

2. Imposto de Renda – conceito de renda e princípios constitucionais aplicáveis

Em primeiro lugar, devemos ter claro que a Constituição Federal descreve, ao fazer a partilha das competências tributárias, o âmbito de cada tributo, e a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão.

Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição¹. Ora, se é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional o âmbito semântico dos veículos linguísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência².

Ademais, o conceito jurídico de renda realmente há de ser buscado no Direito Positivo. De acordo com GONÇALVES, não se pode permitir ao legislador ordinário inteira liberdade para considerar renda tudo quanto pretenda tratar como tal para fins tributários. É que a Constitui-

1. Conforme MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o imposto de renda. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 45-46.

2. Vide GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 171.

ção Federal estabeleceu um sistema rígido de discriminação de competências tributárias, de sorte que o poder de tributar do Estado brasileiro há de ser exercitado com observância dos respectivos preceitos constitucionais, e não de maneira inteiramente livre³.

Em sentido semelhante, são irrepreensíveis as lições do professor HUGO DE BRITO MACHADO, ao expor que:

(...) o simples fato de haver na Constituição vigente um dispositivo atribuindo à União competência para instituir e cobrar imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, é bastante para autorizar a conclusão de que o legislador não desfruta de inteira liberdade para definir o conteúdo dessa expressão. Renda e proventos de qualquer é expressão que limita o âmbito de incidência de imposto federal. A não ser assim, ter-se-ia de ler a norma constitucional como se esta atribuísse competência à União para instituir e cobrar imposto sobre qualquer fato, a critério do legislador... e isto evidentemente não está escrito na norma constitucional⁴.

É essa também a opinião partilhada por BARRETO, quando sustenta que “não está ao arbítrio do legislador infraconstitucional a manipulação dos enunciados prescritivos que outorgam competência tributária”⁵. Perderia sentido a rígida discriminação de competência impositiva pelo legislador constituinte caso ficasse ao talante daquele a quem foi atribuída a competência ampliá-la, reduzi-la ou alterá-la de acordo com suas conveniências.

Também é essa a opinião de um dos maiores tributaristas e assíduos estudiosos do Imposto sobre a Renda, BULHÕES PEDREIRA, que advertiu que “a noção de renda que nos interessa não é a utilizada pela ciência econômica nem a que teoricamente seja a mais perfeita para

3. Idem, p. 44-45.

4. Idem, p. 45.

5. BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda – Pessoa Jurídica. In: SANTI, Eurico M. de (org.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 772.

as finanças públicas, mas a que se ajusta ao sistema tributário nacional definido na Constituição Federal em vigor”⁶.

Dessa forma, ao lado de juristas de escol, entendemos que de fato, há um conceito (implícito) de renda (e proventos de qualquer natureza) na Carta Magna. Saliente-se que, para nós, assim como para GONÇALVES⁷, o conceito de renda é gênero que encampa a espécie “proventos de qualquer natureza”, razão pela qual nos referimos apenas ao gênero, sem preocupação com a espécie.

Há diversos doutrinadores que buscam definir o conceito de renda, a partir dos limites constitucionais⁸. Todavia, tão importante como conceituar “renda” para fins de tributação é concluir que o conceito constitucional de renda é conceito pressuposto. Para BARRETO, este seria definido, nos ditames constitucionais, como acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio) pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro⁹.

O Código Tributário Nacional (“CTN”) prevê em seu art. 43, que:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

6. Apud GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 174.

7. Idem, p. 174. Para exaustiva análise do significado da expressão “proventos de qualquer natureza”, veja-se a extraordinária dissertação de mestrado (PUC-SP/96) intitulada “O conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, de Roberto Quiroga Mosquera, disponível para consulta na Biblioteca Nadir Kfourri sob o n. DM 340 M912c.

8. “Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acrécimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decrécimos)” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 239).

9. BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 774.

- I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Como bem expõe a doutrina, o conteúdo do enunciado prescritivo veiculado pelo art. 43 do CTN não desborda o conceito constitucional de renda. A referência a proventos de qualquer natureza como “acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” impõe a ideia de que, nos termos do CTN, os acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do imposto sobre a renda são os enunciados no inciso I do art. 43 ou quaisquer outros, desde que sejam acréscimos patrimoniais. Tal noção é plenamente compatível com o conceito constitucional de renda. Tributa-se a riqueza nova, o acréscimo de patrimônio, o saldo positivo entre dois instantes de tempo¹⁰.

Dessa forma, há consonância entre os conceitos de renda previstos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional. Não vamos nos ater mais sobre a questão do conceito de renda para fins de Imposto de Renda, seus limites e as correntes doutrinárias que o informam, pois não é este o objeto do presente trabalho.

Todavia, não podemos deixar de mencionar que, para que se possa conceituar, ainda que parcialmente, a definição de “renda” para fins de tributação, o art. 153, § 2º, I da CF prescreve que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

Segundo a doutrina, o princípio da generalidade significa que o tributo deve alcançar todos os contribuintes que pratiquem o fato jurídico tributário ou que estejam em igual relação com o fato descrito na regramatriz de incidência. Decorre, evidentemente, do princípio da igualdade tributária, elencado no art. 150 – II da CF. Para CARRAZZA, a generalidade consiste em “entendermos que o imposto há de alcançar todas as

10. BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 775.

pessoas que realizam o fato imponible. E isto independentemente de raça, sexo, convicções políticas, credo religioso, cargos ocupacionados etc.”¹¹.

Já QUEIROZ aduz que a adoção da generalidade busca resolver as desigualdades, evitando que sejam feitas discriminações tributárias em razão de condições ou características pessoais dos contribuintes, procurando com isso atingir a capacidade contributiva e realizar a isonomia por meio da tributação.¹²

Em relação ao princípio da universalidade, o mesmo se relaciona com a base de cálculo, que deve abranger toda e qualquer renda e proventos auferidos pelo contribuinte, de modo que a totalidade do acréscimo patrimonial do contribuinte deve ser vista como uma unidade.

CARRAZZA entende que, em razão da universalidade, o IR deve alcançar todos os ganhos ou lucros, de quaisquer espécies ou gêneros, obtidos pelo contribuinte no território brasileiro e também no exterior. Salvo regra em contrário, nada deve escapar à sua incidência, pouco importando a demonstração dos rendimentos, sua origem, a condição jurídica de quem os auferiu ou a nacionalidade da fonte¹³.

É dizer que, no Imposto de Renda, a universalidade impõe que a incidência do imposto deverá alcançar todas as “rendas” ou “proventos”, de qualquer espécie, independentemente de denominação ou fonte, que deverão ser considerados em seu conjunto¹⁴.

Já o princípio da progressividade decorre diretamente do princípio da capacidade contributiva, visto que o imposto ora mencionado onera mais quem tem riqueza maior, personalizando o imposto, em face das características pessoais e específicas de cada contribuinte, tornando-se verdadeira “individualização do imposto sobre a renda”.

11. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda – Perfil Constitucional e Temas Específicos*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 65.

12. QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Tributação das Pessoas Físicas. *Apud SANTI, Eurico M. de (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 445.

13. Op. cit., p. 66.

14. QUEIROZ, Mary Elbe. Op. cit., p. 445.

Isto significa dizer que quanto maior for a base de cálculo passível de tributação (base calculada), maior será a alíquota aplicável, ou seja, progressivamente maior. Assim, a legislação deve imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que serão percentualmente maiores, quanto maior for sua base de cálculo¹⁵.

A união e a interação desses três princípios basilares do Imposto de Renda permitem que o mesmo realize seu objetivo principal de forma otimizada e obedecendo aos princípios-mor da justiça social, igualdade, cidadania, entre outros elencados na Magna Carta. É justamente por intermédio da generalidade, universalidade e progressividade que se irá cobrar o tributo de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Portanto, a regra-matriz de incidência do IR, sobretudo os critérios material, pessoal e quantitativo sofrem influência direta desses princípios norteadores, cumprindo o disposto no art. 3º – I e III; art. 5º; e art. 145, § 1º da Constituição Federal.

Em suma, tais princípios influem de forma evidente na conformação do conceito constitucional de renda. Seria absurdo que a pesquisa do sentido e alcance dos princípios constitucionais pudesse ficar sujeita a prescrições da legislação ordinária ou de atos administrativos. Tais princípios fundamentais devem ser compreendidos a partir de sistema de normas igualmente fundamentais, da Constituição Federal¹⁶.

Daí a extrema e incontestável importância de os princípios da progressividade, generalidade e universalidade, assim como o da capacidade contributiva, dentre outros, orientarem a interpretação do conceito de renda, justamente para que possa haver uma tributação proporcional, justa, razoável, isonômica, segura, enfim, constitucional.

Feitas estas brevíssimas considerações gerais sobre o aspecto material da hipótese de incidência do Imposto de Renda, passaremos a adentrar, propriamente, o tema do presente estudo.

15. CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 68.

16. GONÇALVES, José Artur Lima. Op. cit., p. 172-173.

3. Periodização e aspecto temporal do Imposto de Renda

De acordo com DERZI¹⁷, a periodização do Imposto de Renda (“IR”) tanto para as pessoas físicas como para as jurídicas só pode se dar, no Brasil, pelo período anual.

Primeiramente, a autora salienta que a periodização é um artifício usado em função do princípio da praticidade, uma vez que a renda da pessoa (sobretudo PJ) só é realmente apurada com o término da sua atividade de exploração. Ter-se-ia, neste caso, uma ficção, criada por lei, mas que não possui limites irrestritos.

Neste sentido, cita FREITAS PEREIRA para dizer que a regra de periodização do IR em bases anuais foi universalmente adotada¹⁸.

No Brasil, colacionam-se normalmente os artigos que tratam do orçamento e do exercício financeiro anual para sustentar que lei complementar pode alterar a periodização do IR, para data que não coincida com o ano civil, desde que mantenha exercício financeiro de duração anual. O argumento alegado por DERZI¹⁹ é de que o legislador não pode reduzir o exercício anual para período inferior.

As razões que embasam tal assertiva, para a autora, derivam de normas constitucionais. Se a periodização fosse inferior a um ano, o contribuinte comprometeria seu patrimônio ou capital para pagar IR superior à sua capacidade contributiva, afrontando os arts. 145, § 1º e 150, IV, da CF.

Chama atenção a afirmação de DERZI²⁰ de que: “a capacidade econômica só pode ser real – jamais ficta – ou impessoal”. Significaria isso que a capacidade econômica não poderia ser “legal”, i.e., decorrente de ficções ou presunções? Parece que a autora não entende assim, por ser o IR, conforme disposto na CF, universal e pessoal. A autora conclui que o princípio da praticidade não autoriza a redução da periodização da renda para prazo menor que o anual, pois nesta hipótese estar-se-ia tributando capital e não renda.

17. DERZI, Misabel A. M. Princípio de Cautela ou Não Paridade de Tratamento entre o Lucro e o Prejuízo. In: CARVALHO, Maria A. M. (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 259.

18. Idem, p. 258.

19. Idem, p. 259.

20. Ibidem.

A Lei n. 9.250/95, em seu art. 8º, parece ter adotado implicitamente o período anual, ao passo que a Lei n. 9.430/96, em seu art. 1º, parece ter reconhecido o período trimestral de apuração.

Salienta DERZI²¹ que o regime de incidência mensal e trimestral seria inconstitucional se não fosse optativo ao contribuinte. Ademais, o regime de estimativa mensal e trimestral continua sujeito ao reajuste anual, o que mantém o período anual como marco necessário.

Com os balanços de redução ou suspensão do IR, o contribuinte continua sem ter que desembolsar capital ou patrimônio, haja vista que faz o ajuste ao final do ano-calendário, em relação ao imposto efetivamente devido no período (anual).

Para GONÇALVES haveria um período constitucionalmente pressuposto (implícito) para a apuração da renda a ser tributada, sendo que esse período seria o anual. Segundo o mestre, a Constituição trabalha com o dado explícito da anualidade para regular uma enorme quantidade de relações jurídicas, utilizando diversas vezes em diversos dispositivos diferentes as expressões “anual” e “ano”²². São claras as ideias do autor:

(...) toda a amarração organizacional do funcionamento do Estado brasileiro é, de acordo com a sistemática constitucional, calcada na idéia de período anual. Dentre as inúmeras referências à noção de período anual, saliente-se que a organização e funcionamento dos aspectos e das questões financeiras (orçamentos, previsões, gastos, investimentos, etc.) de que trata a Constituição são todos eles baseados em períodos de doze meses²³.

Outros autores²⁴ também perfilham da opinião de que o sistema jurídico adota a periodicidade anual, iniciando-se em 1º de janeiro e finalizando-se em 31 de dezembro de cada ano.

Entretanto, cabe mencionar que autores de calibre sustentam posição contrária, como é o caso do notável MARIZ DE OLIVEIRA, que

21. Op. cit., p. 263.

22. Op. cit., p. 184.

23. Op. cit., p. 185.

24. BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 779.

defende que “o imposto de renda pode incidir sobre qualquer acréscimo patrimonial obtido em cada período de tempo previsto em lei (...)”²⁵.

Também esta não é a posição de ANDRADE²⁶, para quem o sistema jurídico não pressupõe a periodização anual da renda. Para o autor, o sistema faculta ao legislador ordinário estabelecer períodos menores que o anual, referentes a fatos isolados (tributação na fonte). Não se discute que a ideia de acréscimo patrimonial pressupõe, por óbvio, um decurso de tempo.

Todavia, ANDRADE²⁷ entende, ao contrário de DERZI, que a periodização anual não é imperativo constitucional, haja vista discordar do raciocínio que deriva da anualidade do orçamento público. Para o primeiro, o argumento de direito financeiro não exigiria o mesmo raciocínio para o direito tributário e, tampouco, para o IR.

No que concerne ao aspecto temporal do IR, surge a discussão do momento em que se reputa ocorrido o fato jurídico tributário, e se tal é instantâneo ou complexo, além da já citada discussão da periodicidade mínima para tributar-se a renda. Ora, o momento da ocorrência do fato jurídico tributário relaciona-se, necessariamente, à sua classificação como “instantâneo” ou “complexivo” (*sic*).

Nas palavras de CARVALHO, os fatos geradores seriam instantâneos, segundo a doutrina que defende esse tipo de classificação, “quando se verificassem e se esgotassem em uma determinada unidade de tempo, dando origem, cada ocorrência, a uma obrigação tributária autônoma”; já os “complexivos nominariam aqueles cujo processo de formação tivesse implemento com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de maneira que, pela integração dos vários fatores, surgiria o fato final”²⁸.

25. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Princípios Fundamentais do Imposto de Renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, s.d. p. 220.

26. ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. O momento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. *Revista Direito Tributário Atual* n. 21. 2007, p. 190.

27. Idem, p. 186.

28. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 269.

Entretanto, segundo o próprio autor, o adjetivo complexivo não existe em português, sendo, na realidade, palavra do vocabulário italiano – *complessivo* – que vem de *complesso* (em vernáculo, complexo), empregado no sentido de integral, inteiro, total. O uso de tal vocábulo e, mais especificamente, seu uso no Direito Tributário para se referir a fatos geradores, pode ser atribuído a sua apressada tradução, que prosperou, livremente, até 1974, ano em que, contra ele, iniciaram-se as críticas ora sintetizadas²⁹.

Ora, todos os fatos jurídicos tributários são instantâneos, visto que sempre ocorrem em algum momento, eleito pela lei competente. Nas palavras do professor “falar-se em fatos que não sejam instantâneos é, sob qualquer color, inadequado e incongruente, visto que todo o evento, seja ele físico, químico, sociológico, histórico, político, econômico, jurídico ou biológico, acontece em certas condições de espaço e tempo (instante)”³⁰.

Ademais, QUEIROZ reitera nossa conclusão sobre a única e possível classificação dos fatos jurídicos tributários em instantâneos, ao explicar que o fato gerador do IR é instantâneo, tendo em vista que ele somente estará concretizado em um único momento, no exato instante em que puder aferir e dimensionar, com precisão, o *quantum* da renda ou provento (caracterizado como acréscimo) que foi adquirido e está disponível para o beneficiário independentemente de qualquer fato ou ato administrativo³¹.

Destarte, entendemos que o fato jurídico do imposto sobre e renda reputa-se ocorrido no último átimo de segundo do ano findo, partilhando das opiniões de juristas renomados³². E entendemos dessa forma porque, para nós, é este o instante de tempo demarcado para verificar se, do cotejo entre receitas e despesas, resulta em saldo positivo. Admitir que tal

29. Op. cit., p. 270.

30. Idem, p. 273.

31. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004. p. 412.

32. PAULO DE BARROS CARVALHO, FÁBIO FANUCCHI, PAULO AYRES BARRETO, entre outros.

fato reputa-se ocorrido em 1º de janeiro do exercício seguinte implicaria permitir a aplicação de leis recém-editadas (em 31 de dezembro, por exemplo), pois seriam atendidos, em tese, os princípios da anterioridade e irretroatividade.

Ocorre que, no dia 1º de janeiro do ano seguinte, não ocorre nenhum fato que componha a base de cálculo do imposto sobre a renda, todos eles ocorreram, necessariamente, no ano anterior³³. Portanto, entendemos que o limite do legislador ordinário com relação ao critério temporal para instituir a tributação da renda é o dia 31 de dezembro do ano-base em que se reputam auferidas as rendas e proventos de qualquer natureza, durante o dia 1º de janeiro até 31 de dezembro do mesmo ano.

Ora, sobre a possibilidade do período de apuração do lucro real ser trimestral, esta é evidentemente possível. A legislação tributária só está adstrita às normas da Constituição Federal sobre anualidade e apuração anual do Imposto de Renda com relação à apuração da *renda*, pois este é o substantivo essencial que compõe o critério material, ao lado do verbo implícito “auferir”. Contudo, o legislador infraconstitucional, e inclusive o ordinário, pode estipular o período de apuração do Lucro Real como sendo trimestral, desde que tal tributação seja optada pelo contribuinte e, desde que os princípios da capacidade contributiva e não confisco sejam obedecidos.

Aliás, a Lei n. 9.430/96, quando consagrou a apuração trimestral, deixou claro que o último trimestre deve ser apurado em 31 de dezembro. Ademais, se a pessoa jurídica tributada pelo lucro real optasse pela apuração anual do IR, a data-base seria 31 de dezembro do ano calendário vigente.

Posição levemente destoante é a de AMARO³⁴, para quem não seria nem em 1º de janeiro nem em 31 de dezembro, mas sim, durante um determinado período (ao contrário de em determinado momento). O aspecto temporal, portanto, seria um período que se aperfeiçoaria com o átimo do ano-base.

33. BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 777.

34. AMARO, Luciano. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives G. S. (coord.). *O Fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Resenha Tributária/CEEU, 1986. p. 350-431.

Para MENDES³⁵, também, o momento de ocorrência do “fato gerador” do IR não é em 31 de dezembro nem em 1º de janeiro, mas no período estabelecido pelo sistema jurídico.

No que se refere à lei aplicável ao IR, se a de 31 de dezembro ou a de 1º de janeiro do ano seguinte, a Súmula 584 do STF diz que aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que se deve apresentar a declaração de rendimentos.

Muitas críticas foram tecidas a tal Súmula. Entende, ANDRADE (p. 185), que a lei a ser aplicada é aquela vigente quando da ocorrência do fato gerador e não aquela vigente no momento da entrega da declaração.

Concordamos com essa posição do autor. Para nós, o momento de ocorrência do fato gerador do IR é, legalmente, 31 de dezembro de cada ano, pois o fato gerador é instantâneo, por ficção legal.

4. Sujeição passiva da obrigação tributária

Feitas as considerações iniciais e expressada nossa posição sobre alguns dos temas centrais que envolvem o Imposto de Renda, passaremos a abordar, a partir de então, as questões específicas relacionadas à sujeição passiva e responsabilidade tributária para, ao final da explanação, concluirmos sobre as questões que envolvem a Responsabilidade Tributária do Imposto de Renda.

De acordo com o art. 146 da Constituição Federal, temos que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...)

35. *Apud* ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. Op. cit., p. 184.

A lei complementar, referida na Constituição Federal, é precisamente o Código Tributário Nacional – CTN. Desta forma, cabe ao CTN, portanto, determinar a sujeição passiva da relação tributária e, como ensina CARVALHO, o sujeito passivo da relação tributária é “a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais, e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”³⁶.

No que tange ao sujeito passivo (gênero) existem duas classes (espécies), de acordo com o próprio CTN: os contribuintes e os responsáveis (art. 121 do CTN). Por “responsável” entende-se um terceiro ao qual a lei atribui a obrigação de recolhimento do tributo, podendo a fonte ser sujeito passivo, no Direito Tributário brasileiro. Vejamos o referido diploma legal:

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.

Assim, a relação direta da pessoa com o fato gerador (materialização da hipótese de incidência, i.e., evento tributário) permite que ela se torne sujeito passivo, instaurando a relação tributária.

BRANDÃO MACHADO, ao analisar o vínculo jurídico que une o sujeito passivo ao fato gerador descrito no art. 121 do CTN menciona que, nos atos e negócios jurídicos de que participe mais de uma parte, qualquer delas pode ser sujeito passivo, concluindo que, nessa hipótese, “não há como conceber que um possa ser substituto do outro”³⁷.

36. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 206-208.

37. BRANDÃO MACHADO. Notas de Direito Comparado – tributação na fonte e substituição tributária. p. 91 *apud* BOITEUX, Fernando Netto. A tributação na Fonte dos Dividendos

Cumprе ressaltar, como bem aponta MARIZ DE OLIVEIRA³⁸, que a lei complementar (CTN) não utiliza a expressão “substituto tributário”, advinda da doutrina. No entanto, para o autor, o substituto tributário estaria, em razão da descrição do CTN, abarcado pela figura do responsável.

Essa, contudo, não é nossa opinião. Para nós, a substituição tributária advém de diploma constitucional, notadamente o art. 150, § 7º, sendo que seria este o diploma normativo que equipara a substituição tributária à responsabilidade, como se observa:

Art. 150 (...)

(...)

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

Para nós, esse é o dispositivo que trata da “substituição tributária”, não se confundindo com a “responsabilidade tributária” do CTN.

De acordo com BOITEAUX³⁹, o termo “substituto” gerou sérias confusões no Direito Tributário brasileiro levando, inclusive, diversos autores a sustentar a exoneração do contribuinte em todas as hipóteses nas quais o legislador atribuir responsabilidade tributária à fonte, em razão da ambiguidade a que tal termo se presta.

De acordo com a lei (art. 97, III, do CTN), a figura do responsável tributário pode surgir na relação jurídica de forma exclusiva ou supletiva, isto é, pode haver responsabilidade tributária “excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a em caráter supletivo” do cumprimento total ou parcial da obrigação tributária, conforme o próprio art. 128 infratranscrito.

Recebidos – O Conselho de Contribuintes e o Judiciário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 132. São Paulo: Dialética, p. 67.

38. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. A Sujeição Passiva da Fonte Pagadora de Rendimento, quanto ao Imposto de Renda Devido na Fonte. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 49, p. 88.

39. *Idem*, op. cit., p. 68.

Por força de tal dispositivo, temos duas modalidades de responsabilidade tributária, sendo uma originária e outra derivada. De acordo com MARIZ DE OLIVEIRA⁴⁰, a responsabilidade originária existe quando o sujeito passivo é, desde o nascimento da obrigação tributária, responsável pela ocorrência do fato gerador (p. ex., substituição tributária). Já a derivada seria quando tal responsabilidade decorre de fato posterior ao fato gerador, p. ex., nos casos de sucessão.

Finalmente, chama atenção a denominada “responsabilidade exclusiva” que, num primeiro momento, parece teratológica. Isto porque a responsabilidade seria, via de regra, algo complementar (antecipado ou subsidiário) à obrigação principal de pagar tributo, do próprio contribuinte. Esta responsabilidade está prevista expressamente no art. 128 do CTN, *in verbis*:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Todavia, a responsabilidade exclusiva é, de forma contumaz, prevista em lei ordinária dos entes tributantes. Esta modalidade de responsabilidade tributária é aquela na qual o contribuinte fica eliminado da relação jurídica tributária, de tal sorte a ser contribuinte sem ser sujeito passivo⁴¹. Ou seja, apesar de se manter, juridicamente, como contribuinte do tributo, em razão da necessidade de que haja uma pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador, sob pena de inexistir a relação jurídica tributária em si. Contudo, essa pessoa – contribuinte – nos casos de responsabilidade exclusiva, não adentra a relação jurídica tributária da qual seria, originariamente, o sujeito passivo, porque desde o início

40. Idem. Op. cit., p. 89.

41. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Op. cit., p. 89.

da própria obrigação tributária, tal sujeição foi deslocada para o terceiro responsável de forma permanente e irrevogável.

Portanto, a exclusividade decorre da lei que não estabelece a condição de responsabilidade supletiva do contribuinte, mas, apenas, se restringe a incluir a fonte como sujeito passivo único.

5. Responsabilidade tributária do Imposto de Renda

O Imposto de Renda é um só, independentemente da forma como seja realizada a tributação. Recorde-se o princípio da universalidade: devem ser computadas todas as rendas e proventos auferidos pelo contribuinte dentro do lapso temporal compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro do ano-base.

No entanto, em razão da natureza e dos princípios que orientam o Imposto de Renda, é necessário verificarmos se há adequação ou conflito na aplicação das regras de responsabilidade tributária, previstas no CTN, em relação a tal imposto, e em que medida as particularidades do Imposto de Renda influenciam a retenção de tributos.

Uma vez que já reproduzimos os dispositivos normativos que tratam do instituto da responsabilidade tributária e da sujeição passiva, resta transcrever os diplomas normativos relacionados ao Imposto de Renda que julgamos mais importantes para o deslinde de nosso exame crítico.

Inicialmente, o parágrafo único do art. 45 do CTN chama atenção, haja vista que faz a ligação entre a responsabilidade tributária e o Imposto de Renda, conforme se verifica:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (g.n.)

Não obstante o fato de que, quem aufere renda é o contribuinte do imposto, por ter relação direta e pessoal com o fato gerador, a lei pode alocar outro sujeito passivo (responsável) da relação jurídica tributária. Uma vez que a fonte, por efetuar o pagamento ou crédito que decorre da renda tributável a seu titular (contribuinte), possui indiscutivelmente vínculo com o fato gerador do tributo, a lei está autorizada a assim dispor. E isso ocorre, precisamente, com o Imposto de Renda, por meio de lei ordinária federal competente para isso.

MARIZ DE OLIVEIRA defende entendimento de que a fonte, na retenção exclusiva do Imposto de Renda, possui uma obrigação autônoma com o Fisco Federal. Segundo o autor, “a fonte tem uma obrigação tributária própria e pessoal dela mesma. É um grave erro afirmar que a fonte não passa de um agente de arrecadação, que é a situação, por exemplo, de uma instituição financeira autorizada a arrecadar tributos devidos por terceiros (...)”⁴².

Concordamos com o autor, somente nos casos de exclusividade na retenção do IR. Isto porque, nesses casos, a fonte responde por obrigação tributária que a lei lhe outorga em caráter pessoal e exclusivo, dentro da relação de Direito Tributário. O contribuinte não participa desta relação, haja vista a inexistência de subsidiariedade ou solidariedade desta obrigação tributária de retenção e recolhimento do IR exclusivo na fonte.

Todavia, este raciocínio não se aplica nos casos de antecipação do IR, pela fonte pagadora. Neste caso, entendemos que continua existindo apenas uma obrigação tributária, uma, que é a obrigação de o contribuinte recolher IR à União Federal.

Em cumprimento ao princípio da praticabilidade – isto é, facilitar a eficiência, controle e simplificação dos procedimentos fiscalizatórios e arrecadatórios do Estado visando ao bem comum a todos os contribuintes com tal prática –, a fonte antecipa, de forma não exclusiva, o IR devido pelo contribuinte, mas este último continua no polo passivo da obrigação tributária, o que, no caso de retenção exclusiva, jamais ocorre.

42. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Op. cit., p. 90.

Importante apontar algumas consequências da tributação exclusiva na fonte. Primeiramente, se a responsabilidade é exclusiva, a questão de a fonte ter ou não descontado o imposto no momento do pagamento da renda (presumida) ao contribuinte não exclui a responsabilidade da fonte de recolher IR para os cofres públicos federais. Não poderá ser exigido do contribuinte o IR, nem multa, nem juros.

Se a fonte não recolher o IR no momento do pagamento ou crédito ao contribuinte, haverá o reajustamento da base de cálculo desse imposto (*gross up*), de forma que o valor “bruto” pago seja considerado o “líquido”, isto é, já descontado o IR que a fonte deveria ter retido mas não o fez. Isso, evidentemente, aumenta a carga fiscal da fonte que, neste caso, arcará com recursos próprios para quitar a diferença do montante do tributo desencadeada pelo reajustamento da base de cálculo.

Há entendimento de que o reajustamento da base de cálculo nos pagamentos sujeitos à retenção pela fonte pagadora somente caberia nos casos de tributação exclusiva na fonte, não alcançando, assim, os casos de antecipação sujeita a posterior compensação no período de ajuste.

Todavia, como corretamente sustenta MARIZ DE OLIVEIRA⁴³, esse entendimento, além de não ter base legal, já foi implicitamente contraditado em alguns julgados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), antigo “Conselho de Contribuintes”. Em um desses julgados, entendeu-se que, se a fonte não descontar o imposto e este for considerado antecipação do imposto devido sobre o rendimento do período-base, o contribuinte somente tem direito de compensar o imposto pago pela fonte com o imposto do período por ele devido, se considerar na base de cálculo deste o rendimento bruto reajustado⁴⁴.

É claro que, por força do art. 153, III, da CF, bem como do art. 43 do CTN, na tributação exclusiva na fonte o imposto devido, apesar do recolhimento competir somente à fonte, é jurídica e economicamente arcado pelo contribuinte, não havendo incidência de IR sobre a fonte (res-

43. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Op. cit., p. 92.

44. Acórdão CSRF n. 01-1136, de 28.6.1991. Também nesse sentido, o Parecer CST n. 2/80.

ponsável), mas tão somente obrigação exclusiva de recolhimento. Caso assim não fosse, não seria imposto sobre a renda, e estariam violados os princípios norteadores de tal imposto (generalidade, pessoalidade, capacidade contributiva, etc.) além da própria competência tributária da União de instituir tributo sobre “pagamento de renda de terceiros”, ou algo do gênero.

Adicionalmente, a capacidade contributiva manifestada na tributação exclusiva na fonte é, precisamente, a capacidade contributiva objetiva, em razão e na proporção do rendimento isoladamente considerado. Não se questiona que, apesar de não cumprir da melhor forma o papel da justiça fiscal e da pessoalidade da renda, culmina por cumprir o princípio constitucional da tributação com base nos signos presuntivos de riqueza objetivamente manifestados no caso e, ponderando-se tal princípio com o da praticabilidade e eficiência da Administração Pública (art. 37 da CF), podemos concluir que não resta violada a capacidade contributiva em tal tributação exclusiva na fonte, apesar de tal sistemática estar longe da ideal para a tributação da renda, em nossa opinião.

Noutro giro, convém apontar que, quando estamos diante de antecipação do IR pela fonte, a situação jurídica é outra. Neste caso, a sistemática é peculiar, pois a obrigação tributária, apesar de una, se comunica entre os dois sujeitos passivos: responsável e contribuinte, de forma a influenciar a renda e o patrimônio do contribuinte, por deixar-lhe sujeito a eventuais multas e juros de mora, nos casos que mais adiante iremos abordar de forma específica.

De acordo com QUEIROZ⁴⁵, a tributação na fonte, pela lei, caracteriza-se como uma antecipação do imposto que for considerado como devido, pelo contribuinte, no momento do ajuste ou de apuração da base de cálculo. Nesse caso, de acordo com a periodicidade a que estiver submetido o rendimento, a lei impõe à fonte pagadora, como responsável tributário, a obrigação de efetuar a “retenção” e o “recolhimento” do Imposto de Renda que for considerado como incidente sobre o valor pago.

45. QUEIROZ, Mary Elbe. Op. cit., p. 471.

Assim, o imposto retido na fonte (tanto exclusivo como por antecipação) será deduzido do montante a pagar decorrente da apresentação anual da declaração de rendimentos para o Imposto sobre a Renda, realizado até o final de abril do ano subseqüente (ao exercício), verificando, então, se ainda resta algo para o contribuinte recolher ou se há direito à restituição – nessa hipótese, somente no caso de antecipação.

Se a antecipação não consiste no efetivo vencimento da obrigação tributária, isto é, se é, juridicamente, antecipação, não se pode cogitar que o não recolhimento do IR pela fonte pagadora desencadeia juros de mora.

A obrigação da fonte, na antecipação do IR, é de reter e recolher tributo à União Federal antes do vencimento da obrigação tributária do imposto de renda que, conforme já discorremos no item 3 deste trabalho (“Periodização e aspecto temporal do Imposto de Renda”) ocorre em 31 de dezembro de cada ano, seja para a Pessoa Jurídica (exceto se escolhido o regime de apuração trimestral) seja para a Pessoa Física.

Ora, o momento da ocorrência do fato gerador do IR, para o contribuinte, é em 31 de dezembro de cada ano. Contudo, o vencimento, isto é, o prazo para pagamento do IR devido (caso não tenha sido retido nem recolhido pela fonte) é até a data da declaração de ajuste dos rendimentos, ao final de abril do ano seguinte ao do fato gerador.

Portanto, deve-se separar o momento da ocorrência do evento tributável (que, por ser fato gerador instantâneo ocorre em 31 de dezembro de cada ano), do prazo para pagamento e recolhimento do referido imposto pelo contribuinte, que ocorre em abril do ano seguinte.

Em razão de nossa premissa de que a obrigação tributária principal do IR é apenas uma, seja para a fonte (por antecipação) seja para o contribuinte (por ajuste na declaração de rendimentos), não se pode cogitar que uma “antecipação” do pagamento, antes do vencimento da obrigação, enseja à fonte pagadora juros de mora. É o que dispõe o Código Civil vigente:

Art. 394. Considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou a convenção estabelecer.

Art. 395. Responde o devedor pelos prejuízos a que sua mora der causa, mais juros, atualização dos valores monetários segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado.

A um, porque não está em mora, pois a mora só nasce, para fins de direito, após o vencimento e, portanto, só poderá existir mora para o contribuinte, jamais para a fonte. A dois porque não há inadimplemento, uma vez que o inadimplemento da obrigação (chamado de “default”, em inglês) só ocorre, assim como a mora, para o contribuinte, visto que nasce após o vencimento da obrigação (termo). Vejamos novamente o Código Civil:

Art. 397. O inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora o devedor.
Parágrafo único. Não havendo termo, a mora se constitui mediante interpelação judicial ou extrajudicial.

A três, porque da fonte pagadora só se pode exigir a antecipação do imposto e, caso não realizada, multa por descumprimento de obrigação acessória relativamente à realização de retenção prevista em lei. Todavia, este não é o entendimento das Autoridades Fiscais, explanado no Parecer COSIT n. 1/02, conforme veremos a seguir.

6. O Parecer COSIT n. 1/02 e responsabilidade tributária no IR

O Parecer COSIT n. 1/02, entre suas inúmeras disposições, menciona:

1. Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual;
2. na falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de

- ajuste anual, no caso de pessoa física, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora;
3. verificada a falta de retenção após as datas referidas acima, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual;
 4. O dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física; e
 5. se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação

Destacamos estas disposições supra para os comentários que faremos sobre a natureza jurídica e as consequências da não retenção do IR pela fonte, nos casos de antecipação e responsabilidade exclusiva, para o contribuinte pessoa física.

Inicialmente, cumpre notar que, como a obrigação tributária é apenas uma para ambos os sujeitos passivos, no caso de não retenção do IR pela fonte, mas inclusão (e tributação) desse rendimento na declaração do contribuinte no período exigido em lei, a autoridade fiscal não pode exigir o imposto da fonte após tal oferecimento à tributação pelo contribuinte.

Para os doutrinadores que entendem que existem duas obrigações tributárias, uma da fonte e outra do contribuinte, em regra, essa bitributação seria possível e, mais ainda, não seria sequer bitributação jurídica, mas econômica, pois não haveria identidade entre os sujeitos de direito (responsável e contribuinte são duas partes distintas da relação jurídica).

Um dos expoentes do entendimento de que existem, na realidade, duas obrigações tributárias e, também, uma obrigação de natureza civil

entre retentor e contribuinte, é o Professor Assistente da Faculdade de Direito do Porto, em Portugal, Diogo FEIO, para quem: “o contribuinte é o titular efectivo da posição passiva na relação jurídica tributária, não sendo esta extinta devido ao cumprimento por parte do retentor. O contribuinte mantém então totalmente a sua posição na relação jurídica do imposto”⁴⁶.

Para nós, o entendimento de que seria possível, após inclusão e tributação, pelo contribuinte, do rendimento não recolhido pela fonte, tributar a fonte por “imposto de renda não retido” é completamente absurdo. Isto porque, como já aqui aduzido, não se estaria tributando imposto de renda da responsável, mas sim, ônus a ele atribuído, pois tributar-se-ia um decréscimo patrimonial (pagamento de renda presumida a terceiros), e não sua própria renda: não haveria acréscimo patrimonial por parte da fonte.

Nesta hipótese de não retenção e não recolhimento do IR pela fonte, em hipóteses de antecipação, não deveria haver juros de mora, mas sim, sanção por descumprimento de obrigação acessória de atuar como agente arrecadador no momento previsto pela lei (pagamento ou crédito de renda presumida a terceiro – contribuinte). Entendemos que eventual ônus a ser suportado pela fonte não teria natureza tributária, mas sim, natureza de sanção por descumprimento de dever instrumental.

Assim, no caso de não retenção da fonte até a data da declaração de rendimentos do contribuinte pessoa física (momento eleito pela lei como termo para o cumprimento da obrigação tributária principal nascida em 31 de dezembro do ano anterior), seria de sua responsabilidade tal imposto não recolhido e retido (IRRF) bem como haveria aplicação de sanção por descumprimento de dever instrumental de agente arrecadador (multa), não havendo margem jurídica para se falar em juros de mora (por estar ausente o vencimento da obrigação tributária, isto é, não ter existido mora de obrigação tributária principal, esta, apenas possível para o contribuinte).

Já para o contribuinte, entendemos que a partir do momento previsto em lei (no caso da pessoa física, abril do ano seguinte) para o ofereci-

46. FEIO, Diogo. *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 144.

mento dos rendimentos não tributados à sua correspondente tributação, existiria a obrigação de recolher o Imposto de Renda (jamais qualificado como IRRF, este de competência da fonte, mas sim, IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física).

Caso o contribuinte pessoa física não declarasse tais rendimentos em sua DIRPF, e não recolhesse tal imposto até o termo (data de vencimento da obrigação tributária principal e acessória), estaria sujeito à IRPF, multa por descumprimento de dever instrumental de informar seus rendimentos ao Fisco Federal e, também, juros de mora, contados a partir do vencimento de sua obrigação de recolher tributos (1º de maio do ano seguinte), e não contados da data em que a fonte deveria ter recolhido tal imposto (pois este é o termo que a lei prevê exclusivamente para que a fonte recolha tal imposto por antecipação, mas não o contribuinte, que está sujeito a outro prazo de vencimento).

Por fim, convém apontar que não entendemos que o termo inicial dos juros pode ser entendido como em 31 de dezembro do ano anterior ao ano da declaração de rendimentos do contribuinte pessoa física, ou mesmo 1º de janeiro do ano em que surge tal dever. Isto porque, não se pode confundir o momento da ocorrência do fato gerador (31 de dezembro de cada ano) com o termo para antecipação do imposto pela fonte (momento do pagamento ou crédito do rendimento) nem com a data de vencimento para fins de quitação da obrigação tributária principal (prazo de pagamento), que ocorre até 30 de abril de cada ano posterior ao da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Portanto, entendemos que o Parecer COSIT 1/02 incorre em erro técnico relativo à premissa adotada, seja ela a de que existe apenas uma obrigação tributária principal (tese esta que defendemos, e demonstramos o motivo do erro presente em tal ato infralegal), como também se adotada a premissa de que existem duas obrigações tributárias (caso que o Parecer em comento resolveria de forma sofismática, por conectar e vincular a liquidação da obrigação tributária pela fonte à inexistência de obrigação tributária principal pelo contribuinte).

7. Conclusões

De acordo com o que foi exposto neste breve estudo reflexivo sobre o Imposto de Renda, podemos concluir que a responsabilidade tributária, quando aplicada a tal imposto, possui contornos bastante específicos que devem, sob pena de eivar de inconstitucionalidade e ilegalidade os atos praticados pela Administração Pública, necessariamente observar seus princípios constitucionais informadores (tais como capacidade contributiva, generalidade, pessoalidade, universalidade, etc.) bem como o aspecto material de sua hipótese de incidência (sobretudo o art. 43 do CTN).

Em outras palavras, o fato de existir um regime de responsabilidade tributária não dá direito a se sustentar que, por tal regime ser excepcional à regra da tributação da renda pelo contribuinte levando-se em consideração seus aspectos pessoais e capacidade contributiva, os princípios constitucionais e os dispositivos da lei complementar (CTN) podem ser excepcionados.

Demonstramos também que entendemos ser a responsabilidade tributária de retenção do IR pela fonte pagadora, quando exclusiva, uma forma de tributar a renda do contribuinte, e jamais da própria fonte, por evidente violação constitucional e legal, bem como ausência de competência tributária da União Federal para eleger tal materialidade para a fonte pagadora.

Concluimos, assim, que nos casos de retenção de IR exclusiva na fonte o sujeito passivo é a fonte, mas o contribuinte ainda assim figura no polo passivo da relação jurídico tributária, sob pena de invalidade de tal norma (pois o responsável deve estar vinculado ao fato gerador, mas o contribuinte deve sempre existir, pois é este último quem tem relação direta e pessoal com o fato gerador).

Por fim, sustentamos que, ao se tomar como premissa a obrigação tributária principal do IR como una, a fonte pagadora quando está obrigada a realizar retenção na fonte por antecipação, jamais poderá estar sujeita ao pagamento de juros de mora, haja vista a antecipação não estar apta a ensejar inadimplemento da obrigação tributária principal (só da acessória, dever instrumental de reter) não constituindo a fonte em mora.

Não obstante, neste caso, a fonte estará sujeita à penalidade por violação de dever instrumental, além da exigência do IRRF não retido até

o momento em que a lei atribui tal responsabilidade de recolhimento ao próprio contribuinte, extinguindo a responsabilidade da fonte. Este momento, para as pessoas físicas, se dá em 30 de abril do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador do IR (31 de dezembro de cada ano), e tal recolhimento deverá ser feito em conjunto com a declaração de tais rendimentos da pessoa física.

Caso não haja o informe de tais rendimentos na DIRPF, e tampouco o recolhimento do IR incidente sobre os valores cujo IR não tenha sido retido pela fonte, o contribuinte pessoa física estará sujeito à multa por violação de obrigação acessória, IRPF e juros de mora, estes últimos contados a partir do termo inicial 1º de maio do ano vigente, não se cogitando considerar o termo inicial dos juros a data do pagamento pela fonte, tampouco a data do fato gerador.

Por fim, podemos orientar a síntese das consequências das nossas conclusões em oito possíveis hipóteses e oito efeitos jurídicos decorrentes da regra de retenção do IR pela fonte, nos casos de antecipação, conforme exporemos abaixo:

Caso 1:

Fonte pagadora – Reteve e repassou o tributo, cumprindo a obrigação tributária principal e acessória (dever instrumental).

Contribuinte – O contribuinte declarou o imposto retido, cumprindo a obrigação tributária acessória, e utilizou tal retenção para fins de recolhimento global do IR.

Caso 2:

Fonte pagadora – Reteve e repassou o IR, cumprindo a obrigação tributária principal e acessória.

Contribuinte – O contribuinte não declarou o rendimento tributável, logo, a Fazenda Nacional deverá lavrar auto de infração para cobrar multa administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória (obrigação de declarar).

Caso 3:

Fonte pagadora – Reteve, mas não repassou o IR. A Fazenda deverá lavrar auto de infração para cobrar o principal, corrigido monetariamente e acrescido de multa por descumprimento de dever instrumental.

Não deve haver cobrança de juros de mora, por se tratar de antecipação. Além disso, a fonte pagadora deverá responder em processo criminal por apropriação indébita do montante não repassado, conforme previsto no art. 11 da Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964, e caracteriza-se como depositária infiel de valor pertencente à Fazenda Pública, conforme a Lei n. 8.866, de 11 de abril de 1994.

Contribuinte – O contribuinte declarou o imposto, cumprindo a obrigação tributária acessória que lhe compete.

Caso 4:

Fonte pagadora – Reteve, mas não repassou o IR. A Fazenda deverá lavrar auto de infração para cobrar o principal, corrigido monetariamente e acrescido de multa por descumprimento de dever instrumental. Não deve haver cobrança de juros de mora, por se tratar de antecipação. Além disso, a fonte pagadora deverá responder em processo criminal por apropriação indébita do montante não repassado, conforme previsto no art. 11 da Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964, e caracteriza-se como depositária infiel de valor pertencente à Fazenda Pública, conforme a Lei n. 8.866, de 11 de abril de 1994.

Contribuinte – O contribuinte não declarou o rendimento em sua DIRPF; logo, a Fazenda Nacional deverá lavrar auto de infração para cobrar multa administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória (obrigação de declarar renda).

Caso 5:

Fonte pagadora – Não reteve, mas repassou o IR. Assim, a Fazenda Nacional deverá lavrar auto de infração para cobrar multa administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória (obrigação de reter). Haverá reajustamento da base de cálculo para fins do IRRF.

Contribuinte – O contribuinte declarou o imposto, cumprindo a obrigação tributária acessória.

Caso 6:

Fonte pagadora – Não reteve, mas repassou o IR. Assim, a Fazenda Nacional deverá lavrar auto de infração para cobrar multa administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória (obrigação de reter). Haverá reajustamento da base de cálculo para fins do IRRF.

Contribuinte – Não declarou tal rendimento na DIRPF. Assim, a Fazenda Nacional deverá lavrar auto de infração para cobrar multa administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória (obrigação de declarar).

Caso 7:

Fonte pagadora – Não reteve nem repassou o IR. Assim, a Fazenda Nacional deverá lavrar auto de infração para cobrar o IRRF com base de cálculo reajustada, correção monetária, multa por descumprimento de obrigação acessória (obrigação de reter), mas não haverá juros moratórios.

Contribuinte – O contribuinte declarou o imposto, cumprindo a obrigação tributária acessória, e recolheu o IRPF devido até 30 de abril.

Caso 8:

Fonte pagadora – Não reteve nem repassou o IR. A Fazenda Nacional deverá lavrar auto de infração para cobrar o IRRF com base de cálculo reajustada, correção monetária, multa por descumprimento de obrigação acessória (obrigação de reter), mas não haverá juros moratórios.

Contribuinte – Não declarou nem recolheu IRPF. Assim, a Fazenda Nacional deverá lavrar auto de infração para cobrar multa administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória (obrigação de declarar), o IR não recolhido pela fonte nem pelo contribuinte em 30 de abril, e juros de multa contados a partir de 1º de maio.

Apesar de entendermos que este posicionamento não é unânime, e existirem críticas a ele, nós o defendemos em razão das premissas adotadas neste trabalho e, como sempre, não visamos ao convencimento ou “catequese” jurídica, mas sim, convidarmos à reflexão sobre um tema tão complexo e envolvente como o de responsabilidade tributária do imposto de renda.

A DECISÃO DO CARF SOBRE A INAPLICABILIDADE DA MULTA E DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE QUITAÇÕES EXTEMPORÂNEAS DAS ESTIMATIVAS MENSAS DO IRPJ E DA CSLL

Luciano Inocência dos Santos

Não se tem notícia de que essa tese tenha sido trazida à discussão nos julgamentos do CARF, ou mesmo do antigo Conselho de Contribuintes antes de dezembro de 2009, quando suscitei a questão na declaração de voto que fiz nos autos do PAF n. 11516.003062/99-20.

O entendimento, manifestado naquela declaração de voto, denotou a progressão do meu posicionamento em relação aos votos que vinha proferindo até então, o que se deu em função da apreciação que fiz de um Parecer Jurídico inédito sobre o tema, da lavra do Ilmo. Dr. Leonardo Mussi da Silva.

Os argumentos daquele parecer me demoveram de antigas premissas e passei a adotá-los integralmente em meus votos, a partir de então, acrescentando-lhes também outros fundamentos que embasaram a decisão proferida no acórdão n. 1803-00.663 de 10/11/2010 da 1ª Seção do CARF, na qual fui designado para redigir o voto vencedor com a seguinte ementa:

MULTA DE MORA - ESTIMATIVAS DO IRPJ E DA CSLL RECOLHIDAS OU COMPENSADAS EM ATRASO - INAPLICABILIDADE POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A multa de mora, tipificada no art. 61, da Lei n. 9.430/1996, pressupõe a existência de uma obrigação líquida e certa, cujo fato gerador tenha efetivamente ocorrido, o que não se verifica no caso dos recolhimentos ou compensações mensais das estimadas do IRPJ e da CSLL, feitos com atraso, cujo fato gerador só ocorre ao final do período-base de apuração, tornando ilegal, nesta circunstância, a

aplicação da penalidade moratória, em consonância com as disposições do art. 112, II do CTN.

Os fundamentos que nortearam a referida decisão passamos a analisar, como se segue.

A controvérsia quanto à inaplicabilidade da multa moratória e dos juros sobre a quitação extemporânea das estimativas do IRPJ e da CSLL, que serão ajustadas na apuração anual desses tributos, está no fato de que, invariavelmente, tais acréscimos são exigidos dos contribuintes, com fundamento na Lei n. 9.430/1996, art. 61, § 3º, sem levar em consideração características próprias desses tributos e dos seus pagamentos, os quais devem ser cotejados com a hipótese prevista na lei, em seus estritos limites, a fim de verificarmos se lhes aplica tal exigência. Observemos, primeiro, os aspectos relativos à multa moratória e depois os atinentes aos juros, vejamos.

A legislação do IRPJ e da CSLL, que versa sobre o pagamento mensal por estimativa, ajustado pelos balancetes de redução e suspensão, dispõe que as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática do Lucro Real anual podem optar pelo pagamento mensal do tributo de forma estimada, como antecipação do tributo devido¹, a ser apurado ao final do ano, mais especificamente em 31 de dezembro.

Desta forma, as **antecipações realizadas durante o ano-calendário**, quer aquelas correspondentes a um percentual sobre a receita bruta da empresa, ou mesmo as que decorrem de balanços de redução e suspensão destes tributos, **são apenas valores estimados, provisórios**, sem caráter definitivo, cuja notória precariedade perdura até o final do correspondente período de apuração.

Logo, é nesse momento, em 31 de dezembro, que efetivamente ocorre o fato gerador do IRPJ e da CSLL, em se tratando de apuração anual², tornando a dívida destes tributos líquida e certa, somente a partir deste lapso temporal.

1. Art. 2º da Lei n. 9.430/1996, combinado com o art. 35 da Lei n. 8.981/1995.

2. Nesse sentido, é o precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes (atual CARF), o qual deixa claro o posicionamento firmado no âmbito administrativo, de que os fatos geradores da CSLL e do IRPJ ocorrem quando o lucro é apurado em 31 de dezembro, a saber:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Esta assertiva, por vezes, já foi corroborada pelo Conselho de Contribuintes, que antecedeu o atual CARF, com manifestação em diversos precedentes, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), cujo teor das decisões deixa absolutamente claro o posicionamento firmado no âmbito administrativo, de que os fatos geradores da CSLL e do IRPJ, apurados anualmente, ocorrem somente quando o lucro é apurado em 31 de dezembro.

Com efeito, não tendo ocorrido o fato gerador, no momento do pagamento das estimativas, forçoso concluir quanto à **natureza jurídica** dos recolhimentos, que não se trata de tributos, propriamente ditos, mas sim de **meras antecipações dos seus pagamentos**.

Portanto, as parcelas compensadas ou pagas como antecipação, ocorrem com base num fato gerador presumido, enquadrando-se como prestações antecipadas pelo devedor no âmbito da teoria do pagamento das obrigações. Nesse contexto, visa a quitar antecipadamente um débito de tributo, cujo fato gerador e, portanto, a dívida líquida e certa somente ocorrerá no futuro.

Assim, é evidente que a compensação ou pagamento de estimativas mensais, em verdade, é mera técnica de arrecadação, uma vez que é uma opção *“pelo pagamento do imposto”*.

Ementa: MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei n. 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

O TRIBUTO DEVIDO PELO CONTRIBUINTE SURGE QUANDO É O LUCRO APURADO EM 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Recurso especial negado”. (CSRF/Acórdão n. 01-05.875, PAF n. 10384.000638/2004-79, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Data da Sessão: 23/06/2008). (Nossos grifos).

Em outras palavras, as antecipações realizadas não constituem a compensação ou pagamento do tributo propriamente dito, mas sim uma antecipação atribuível, imputável, ao tributo cujo fato gerador e sua correspondente apuração somente ocorrerão no final do ano-calendário.

Desta forma, uma vez elucidada, tanto a natureza jurídica quanto as características das compensações ou pagamentos sobre os quais se discute a incidência da multa moratória, resta saber se sobre eles recai a referida sanção, cuja tipificação da conduta prevista na Lei n. 9.430/1996, assim versa:

Art. 61. **Os débitos** para com a União, decorrentes **de tributos** e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, **cujos fatos geradores ocorrerem a partir de** 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Nossos grifos)

Vê-se que o dispositivo transcrito trata primeiramente dos “*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*”, como forma de delimitar o campo de incidência da norma legal.

Observe-se, que o mesmo dispositivo, imputa condições à aplicação da penalidade de incidência da multa de mora, qual seja, a de que esta só recairá sobre os débitos “*cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997*”, ou seja, **o pressuposto condicionante da norma legal para a aplicação da multa moratória é a ocorrência do fato gerador** dos débitos tributários a partir da data fixada naquela norma.

Assim, o acréscimo da multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia (limitado em 20%), somente se aplica aos débitos de tributos e contribuições administrados pela RFB pagos em atraso, cujos fatos geradores, descritos na regra-matriz de incidência, tenham efetivamente ocorrido.

Contrário senso, não se aplica a multa de mora sobre eventuais débitos para com a União pagos ou compensados fora do prazo, se não ocorreu o fato gerador do tributo.

Se não há sequer fato gerador, não há que se falar em obrigação tributária líquida e certa, mas apenas em uma exigência precária, não definitiva.

Por isso, esses pagamentos não se referem a tributos propriamente ditos, por lhes **faltar os elementos essenciais** para tanto, tais como, o de ser uma prestação compulsória³ ou ter um fato gerador⁴.

De fato, o próprio CTN ao dispor sobre o conceito de fato gerador, asseverou que este “... é a situação definida em lei como **necessária e suficiente à sua ocorrência.**”⁵ (*Nossos grifos*).

Ora, se na situação sob exame, qual seja, o pagamento antecipado das estimativas do IRPJ e da CSLL, não se verifica a existência de todos os elementos essenciais a ocorrência do fato gerador, não se subsume o caso concreto à situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, tal como prevê o preciso comando do CTN.

Também nesse sentido, para que haja a ocorrência do fato gerador, com o conseqüente surgimento da obrigação tributária, é condição “*sine qua non*” que todos os elementos da regra-matriz de incidência estejam presentes, sob pena de perda da sua exigibilidade⁶.

No caso vertente, carece a situação fática de parte desses elementos, notadamente o aspecto temporal da hipótese de incidência, pois o transcurso do lapso temporal, previsto na lei, para apuração anual do IRPJ e da CSLL não se completou, o qual se dá apenas em 31/12.

Isto porque, no curso do ano calendário, quando se exigem os pagamentos das antecipações, por meio de estimativa, a apuração anual ainda não ocorreu, logo, não há que se aventar a ocorrência do fato gerador.

Ora, não se pode fazer tábua rasa acerca da importância do aspecto temporal na hipótese de incidência, pois o tempo, segundo o brilhante magistério de Pontes de Miranda, na teoria da regra jurídica e do suporte fático, “*não é fato jurídico, de per se. O tempo entra, como fato,*

3. Art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN).

4. Art. 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

5. Art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN).

6. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 236.

*no suporte fático de fatos jurídicos. Ora, com ele, nascem direitos, pretensões, ações, ou exceções; ora, com ele, acabam; ora, com ele, se dão modificações de ordem jurídica ...*⁷⁷ (Grifamos).

No caso específico do Imposto de Renda, notadamente sobre o aspecto temporal da sua hipótese de incidência, segundo o saudoso Nilton Latorraca, é certo que a “*importância do tempo é decisiva. E tanto é assim que o direito desconhece a existência de renda antes do tempo marcado e fora das condições estabelecidas pela norma jurídica (hipótese de incidência), mesmo que de fato ela exista e seja notória.*”⁷⁸ (Grifamos).

Portanto, como bem destaca Ricardo Mariz de Oliveira, o fato gerador “*considerado como ‘situação necessária e suficiente à sua ocorrência’, na breve mas precisa dicção do art. 114 do CTN, somente se completa – em fim, somente existe - no encerramento do período-base, pois antes deste evento, não há o fato completo, não há a situação necessária e suficiente, não por uma simples exigência formal, mas, sim, por duas razões reais:*

- a primeira é que, até o instante final, algo pode vir a mudar a situação patrimonial da pessoa;
- a segunda, e principal, é que **a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária é constituída por todo o período de tempo previsto na lei como período-base, de sorte que, enquanto ele não estiver completo e terminado, não há a situação necessária e suficiente.**⁷⁹ (Nossos grifos).

Assim, vê-se que não há como imputar ou exigir qualquer obrigação tributária antes do tempo marcado e fora das condições estabelecidas na lei, sob pena da sua invalidade, tal como, *in casu*, se pretende fazer ao exigir multa de mora sobre antecipações estimadas do IRPJ ou da CSLL.

7. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado: parte geral*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. t. I, p. 30.

8. LATORRACA, Nilton. *Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas*. 14. ed. atualizada por Rutnéa Navarro Guerreiro e Sérgio Murilo Zalona Latorraca. São Paulo: Atlas, 1998. p. 130.

9. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 494.

Destaque-se, também, que os pagamentos do IRPJ e da CSLL feitos com base no regime de estimativa são feitos em razão de uma **opção do contribuinte**. Aliás, a própria lei ao tratar da quitação do IRPJ é de clareza meridiana quando diz ser a antecipação uma opção “*pelo pagamento do imposto*”¹⁰, o que corrobora a falta da característica compulsória¹¹ nesta prestação, que é inerente e indissociável da qualidade de tributo. Tais parcelas antecipadas, portanto, não constituem verdadeiros tributos.

Tanto isso é verdade que as próprias autoridades administrativas, após o encerramento do ano-calendário, estão proibidas de cobrar tais valores calculados de forma estimada¹².

Ademais, a estimativa paga se torna, desde o seu pagamento, um crédito do contribuinte a ser utilizado contra o débito apurado em 31 de dezembro, o que só corrobora a assertiva de que as antecipações não são débitos de tributos, mas meros recolhimentos que poderão ser imputados aos débitos se e quando ocorrer o fato gerador no futuro.

10. Art. 2º, § 3º da Lei n. 9.430/1996

11. Art. 3º da Lei n. 5.172/1966.

12. “Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o “caput” sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 2º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 2º do artigo anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá à aplicação da multa de que trata o “caput” sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. 3º a 6º, ressalvado o disposto no § 3º do artigo anterior.

§ 3º A não escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º.

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei n. 9.430, de 1996.” Instrução Normativa do SRF n. 93, de 24 de dezembro de 1997

Tratam-se, portanto, as antecipações de verdadeiros ativos do contribuinte, que serão formados ao longo do ano-calendário, como a própria RFB já reconheceu¹³.

Nesse compasso, **não há** como imputar ao contribuinte uma **mora em razão do ativo constituído fora do prazo ou pelo ativo que deixou de ser constituído**. A mora, e com mais razão ainda, a multa de mora, pressupõem sempre a existência de uma obrigação consubstanciada numa dívida líquida e certa, cujo fato gerador tenha efetivamente ocorrido, o que não se verifica no caso em exame.

Ora, é, por demais óbvio, que direitos e obrigações não se confundem, mas, ao contrário, são completamente distintos e opostos um ao outro, logo, não faz nenhum sentido imputar a multa de mora sobre um direito, qual seja, o ativo decorrente de um pagamento antecipado, que difere de uma obrigação que só ocorre ao final de cada ano.

No caso em tela, em que o regime de apuração do IRPJ e da CSLL foi anual, o fato gerador somente ocorreu ao final do período de apuração do tributo, qual seja, em 31 de dezembro, logo, não há como enquadrar os recolhimentos das suas antecipações no comando contido no art. 61, da Lei n. 9.430/1996, em face da ausência do fato gerador no curso do ano-calendário quando são exigidas tais antecipações.

Ademais, não é razoável aplicar sobre as antecipações estimadas do IRPJ e da CSLL realizadas no âmbito do regime de apuração anual, qualquer multa de mora em razão de eventual atraso no seu recolhimento ou compensação, na medida em que estes são de natureza precária, meramente provisórios, não definitivos, pois a mora somente é imputável às obrigações líquidas e certas não cumpridas no seu vencimento.

Por conseguinte, não se pode aplicar a multa de mora sobre as estimativas mensais sem que haja qualquer disposição legal expressa nesse sentido, em prestígio ao princípio da tipicidade, pois é imprescindível a

13. “Os valores recolhidos com base na estimativa (tanto o IR como a CSLL), que são compensados com o imposto de renda apurado com base no lucro real em 31 de dezembro (e com a CSLL), **devem ser contabilizados, durante o curso do ano-calendário, em conta do ativo circulante representativa do valor antecipado** (por exemplo na subconta antecipações de imposto de renda).” (Nossos grifos). Resposta da questão de n. 025 do Perguntas e Respostas da DIPJ2010.

perfeita adequação entre a descrição contida na lei com a situação do fato concreto, para que aquele fato jurídico produza seus efeitos, o que não se verifica na situação analisada neste estudo.

Ora, se não há disposição legal expressa a imputar dita penalidade, a sua aplicação só poderia advir de uma interpretação mais extensiva daquela norma.

Nesse sentido, apenas para argumentar, para que fosse feita essa interpretação, seria necessário, na compreensão do dispositivo sancionador¹⁴, que a expressão “*cujos fatos geradores ocorrerem*” fosse suprimida, tornando tal vocábulo mera letra morta, sem qualquer utilidade no contexto em que foi inserido, para, com isso, abarcar uma situação não contemplada expressamente na lei.

Ademais, ainda que isso fosse possível, não há como fazer esse tipo de interpretação sem abstrair do seu conteúdo o sentido mínimo do texto legal, o que em regra não se admite, ainda mais quando se trata da aplicação de norma sancionadora.

De fato, segundo Neder “*Em se tratando de normas sancionadoras, não é possível a interpretação que privilegie apenas a finalidade sem se preocupar com o sentido mínimo do texto, de forma a estender a punição além das hipóteses figuradas na lei.*”¹⁵ (Nossos grifos)

Com efeito, a exigência da penalidade moratória sobre as estimativas do IRPJ e da CSLL, quitadas extemporaneamente, não se submete ao crivo dos princípios da legalidade e da tipicidade.

Do contrário, exigir a multa de mora sobre as estimativas mensais com fundamento no art. 61, da Lei n. 9.430/1996, implica fazer uma interpretação bem mais abrangente e severa desse dispositivo, visando a abarcar uma situação não contemplada naquela norma, contrariando as disposições preconizadas no CTN, que prevê, para estes casos, a regra de interpretação que é mais favorável ao contribuinte¹⁶.

14. Lei n. 9.430/1996, art. 61.

15. NEDER, Marcos Vinicius. O regime jurídico da multa isolada sobre estimativas. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 16, maio – junho – julho - agosto, 2007, p. 5.

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

De fato, a existência de mais de uma possibilidade de interpretação, “*per se*”, de uma norma que comina a aplicação de penalidade, como a do caso em análise, onde se cogita incidir ou não multa de mora sobre o pagamento ou compensação das estimativas (apontadas no caso concreto), nos remete, compulsoriamente¹⁷, às regras de interpretação das normas tributárias previstas no próprio CTN (art. 112), que determinam a aplicação da regra mais favorável ao acusado (contribuinte).

Nesse sentido, leciona Hugo de Brito Machado que “***a regra do art. 112 tem nítida função de tornar efetivo o princípio da legalidade***”¹⁸, por conseguinte, quando houver dúvida quanto à aplicação de determinada penalidade, o CTN aponta como solução que o “*princípio da legalidade, juntamente com o da tipicidade, vetores mestres da tributação, impõe que **qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma, é de ser resolvida em favor do contribuinte***”¹⁹. (Nossos grifos).

Com efeito, verifica-se que a interpretação de que a penalidade prevista no art. 61 da Lei n. 9.430/1996, pode também ser aplicada sobre as estimativas não recolhidas ou compensadas na época própria, não se coaduna com as regras de interpretação da norma tributária previstas no aduzido dispositivo, por não ser esta a regra mais favorável ao contribuinte, o que não se pode conceber.

Cumpre esclarecer, ainda, que a inadimplência das obrigações de antecipar os pagamentos estimados ao longo do ano, no regime de apuração do lucro real anual, não está imune a aplicação de penalidade. Não é isso que se defende, ao contrário, o legislador pode e deve estipular mecanismos para forçar ou, por que não, coagir, o contribuinte a recolher as antecipações no regime em comento nos prazos estipulados pela própria

I – (...) Omissis;

II - **à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;**” (Nossos Grifos) Lei n. 5.172/1966

17. “Art. 107. A **legislação tributária será interpretada** conforme o **disposto neste Capítulo.**” (Nossos grifos) Lei n. 5.172/1966

18. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004. v. II, p. 279.

19. OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 286.

norma. Mas para tanto, poderia estabelecer, por exemplo, a penalidade de exclusão do regime anual para o regime trimestral, ou qualquer outra sanção, mas desde que o faça por meio de norma legal expressa e válida, a qual inexistia no momento.

Aos juros de mora, não assiste melhor sorte, aplica-se o mesmo raciocínio, até aqui recorrido, relativamente à multa de mora, pois, de acordo com o § 3º, do artigo 61, da Lei n. 9.430/96, os juros se aplicam somente aos débitos de que trata a cabeça do dispositivo, ou seja, aos débitos cuja multa de mora seja aplicada. Eis o que diz o dispositivo referente aos juros de mora:

§ 3º Sobre **os débitos a que se refere este artigo** incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Nossos grifos).

Desta forma, não se aplicando a multa de mora sobre as estimativas do IRPJ e da CSLL, pagos ou compensados com atraso, indevido igualmente é a incidência dos juros de mora sobre estas, posto que, se não há fundamento legal para exigência da multa de mora, também carece de fundamento legal a exigência dos juros moratórios, pelos mesmos argumentos outrora recorridos.

Destarte ainda, que em relação aos juros de mora, há também uma situação, no mínimo curiosa, pois, dentre as nobres atribuições conferidas ao **CARF**, é cediço que essa instituição “... *têm o dever legal, mesmo que de ofício, de apreciar a legalidade do lançamento*”²⁰, mas, uma ironia do destino, quis que essa mesma entidade, que zela pela legalidade das exigências tributárias, viesse a ser mantida com recursos provenientes de uma exigência ilegal, uma vez que os juros de mora tratados neste estudo²¹, como sendo ilegais, são uma das fontes de custeio deste órgão²².

20. Decisão proferida pela 6ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, antecessor do atual CARF, no acórdão n. 106-17.000 de 06/08/2008, trecho extraído de um voto da lavra do Ilmo. Conselheiro Relator Dr. Giovanni Christian Nunes Campos.

21. Lei n. 9.430/1996, art. 61, § 3º.

22. Lei n. 9.716/1998: “Art. 4º Fica restabelecida a **destinação, ao FUNDAF, da receita de que trata o § 3º do art. 61 da Lei no 9.430**, de 27 de dezembro de 1996.”; Decreto-lei n.

Felizmente, esse mesmo destino está propiciando ao CARF a oportunidade de reconhecer e reparar, em seus julgamentos, essa situação, fazendo, por conseguinte, cumprir sua nobre função.

1.437/1975, art. 6º, parágrafo único, “a”: “Parágrafo único. **O FUNDAF destinar-se-á, também, a fornecer recursos para custear:** (Incluído pela lei n. 9.532, de 1997) a) **o funcionamento dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda**, inclusive o pagamento de despesas com diárias e passagens referentes aos deslocamentos de Conselheiros e da gratificação de presença de que trata o parágrafo único do art. 1º da Lei n. 5.708, de 4 de outubro de 1971; (Incluída pela lei n. 9.532, de 1997)”. (Nossos grifos)

CENTRO DE DOCUMENTAÇÃO JURÍDICA - CLIPPING ELETRÔNICO V. 8 - SÃO PAULO, 26 DE MAIO DE 2011

**Diário Oficial da União - Seção 1, Ano 148, nº. 100, Brasília,
26/05/2011 - p. 22**

Ministério da Fazenda

Despachos do Ministro

Em 24 de maio de 2011

Assunto: Relação Jurídica Tributária Continuativa. Modificação dos Suportes Fático Ou Jurídico. Limites Objetivos da Coisa Julgada. Jurisprudência do Pleno do STF. Cessação Automática da Eficácia Vinculante da Decisão Tributária Transitada Em Julgado.

Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, e de forma automática, a eficácia vinculante das anteriores decisões transitadas em julgado, relativas a relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, que lhes forem contrárias.

Aprovo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011, 30 de março de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu que: i) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

Publique-se o presente Despacho e o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 no Diário Oficial da União (DOU).

Anexo

Parecer PGFN/CRJ/N. 492/2011

Decisão Transitada Em Julgado Que Disciplina Relação Jurídica Tributária Continuativa. Modificação dos Suportes Fático/Jurídico. Limites Objetivos da Coisa Julgada. Superveniência de Precedente Objetivo/Definitivo do STF. Cessação Automática da Eficácia Vinculante da Decisão Tributária Transitada Em Julgado. Possibilidade de Voltar a Cobrar O Tributo, Ou de Deixar de Pagá-lo, em Relação a Fatos Geradores Futuros.

1.A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária.

2.Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

3.Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.

4.A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

5.Face aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do art. 146 do CTN, nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a conseqüente cessação da eficácia da deci-

são tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor.

I

Definição do objeto do presente Parecer e registros preliminares O presente Parecer tem por escopo enfrentar questão cujo pano de fundo é o intrigante e atual tema dos “reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) em relação à coisa julgada em matéria tributária”. Mais especificamente, e indo direto ao ponto, o questionamento que se pretende responder ao longo deste Parecer é o seguinte: em que medida a eficácia da decisão transitada em julgado que se volta para uma relação jurídica tributária sucessiva, considerando-a existente ou inexistente, é impactada, em relação aos seus desdobramentos futuros, pela superveniência de jurisprudência do STF em sentido contrário ao sufragado pela referida decisão?

2. Na prática, a questão acima referida tem se apresentado à Fazenda Nacional nos seguintes termos: a sentença transitada em julgado em que, por exemplo, se reconhece à empresa-autora o direito de não pagar determinado tributo face à inconstitucionalidade da lei que o instituiu, possui o condão de eximir essa empresa do pagamento de tal tributo eternamente, mesmo em relação a fatos geradores ocorridos após a consolidação da jurisprudência do STF no sentido da total constitucionalidade da referida lei tributária? Ou, a mesma questão, agora apresentada sob outra perspectiva: a sentença transitada em julgado em que se reconhece ser devido o tributo, face à constitucionalidade da respectiva lei de incidência, permite que o Fisco continue cobrando tal tributo da empresa-utóra mesmo em relação a fatos geradores ocorridos após a consolidação da jurisprudência do STF no sentido da total inconstitucionalidade da mencionada lei?

3. É essa a questão que se pretende enfrentar no presente Parecer. Antes disso, todavia, vale fazer dois registros iniciais ou preliminares.

4. Pelo primeiro registro, pretende-se dar os devidos créditos a todos os que contribuíram, de forma mais direta, com a elaboração deste Parecer. Nessa linha, cumpre desde logo referir que as considerações e conclusões adiante expostas tomaram como ponto de partida, bem como inspiração constante, os estudos capitaneados - brilhantemente, frise-se - pelo Procurador da Fazenda Nacional Dr. PAULO MENDES DE OLIVEIRA, especialmente ao tempo de sua atuação nesta Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ); desses estudos, aliás, resultou minuta de Parecer da qual foram extraídos muitos dos conceitos e das idéias a seguir apresentadas.

5. E mais: este Parecer é fruto, ainda, dos longos e profícuos debates instaurados no âmbito desta Coordenação de Consultoria Judicial (COJUD), da Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ), acerca do tema nele tratado, bem como dos debates

travados na Audiência Pública promovida, a seu respeito, pela Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional em junho de 2010. Por fim, ainda neste contexto, também não poderia deixar de ser registrado que alguns dos temas que serão analisados no presente Parecer já foram abordados no âmbito da PGFN, embora de forma um pouco diversa da que será desenvolvida a seguir, em duas valiosas manifestações: no Parecer PGFN/ CRJ n. 1.277/94, elaborado pelo Procurador da Fazenda Nacional Dr. OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, e na análise sobre o cabimento de ação rescisória, elaborada pelo Procurador da Fazenda Nacional Dr. ARTHUR ALVES DA MOTA em 30 de janeiro de 2004, posteriormente corroborada pela Nota PGFN/ CRJ 410/2004. Essas duas manifestações também inspiraram o presente trabalho.

6. Já pelo segundo registro preliminar, pretende-se, já neste momento inicial, espancar eventuais dúvidas quanto ao objeto que será realmente enfrentado no presente Parecer. Com esse escopo, vale esclarecer que não se pretende tratar, a seguir, da conhecida questão da “relativização da coisa julgada inconstitucional”, embora seja certo que esta - quando trazida para o campo do Direito Tributário -, assim como a que será especificamente enfrentada neste Parecer, possuem o mesmo tema como “pano de fundo”, qual seja, o já referido tema dos “reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do STF em relação à coisa julgada em matéria tributária”. Apesar de tal semelhança, essas duas questões são, na essência, bastante diferentes, conforme restará melhor detalhado e explicado em momento oportuno; por ora, basta ter-se em mente que, enquanto a questão objeto do presente Parecer volta-se a apreciar o impacto que a nova jurisprudência do STF produz em relação aos desdobramentos futuros da coisa julgada que disciplina relação jurídica tributária de trato continuado, a “relativização da coisa julgada inconstitucional”, por outro lado, volta-se para o passado, permitindo a revisão dos efeitos pretéritos da decisão tributária transitada em julgado contrária à posterior jurisprudência do STF. E essa diferença possui grande repercussão prática, conforme será adiante demonstrado.

7. Feitos esses registros preliminares, passa-se, finalmente, ao enfrentamento do objeto do presente Parecer.

II

O impacto causado pela jurisprudência do STF em relação à eficácia vinculante de decisão judicial transitada em julgado voltada à disciplina de relação jurídica tributária sucessiva

a) A alteração nos suportes fático ou jurídico da decisão tributária transitada em julgado faz cessar, prospectivamente, a sua eficácia vinculante

8. Como se sabe, o juízo de certeza contido nas sentenças judiciais proferidas nos autos de processos de conhecimento recai, primordialmente, sobre a incidência, ou

não, de determinada norma sobre um dado suporte fático nela previsto; ocorridos os fatos previstos em lei (“suporte fático”) como aptos a fazer incidir a norma geral e abstrata (suporte jurídico), esta incide, nascendo, daí, a relação jurídica de direito material. É, precisamente, essa relação jurídica de direito material que será declarada como existente ou inexistente na sentença, e é esse juízo de certeza (sobre a existência ou inexistência da relação, com as conseqüências jurídicas daí decorrentes) que se torna imutável e vinculante quando acobertado pela coisa julgada.

9. Quando a decisão transitada em julgado se volta a disciplinar as chamadas relações jurídicas de direito material sucessivas, ou de trato continuado - assim entendidas como sendo aquelas que nascem, ou podem nascer, de fatos geradores que se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada (e que, ao se repetirem, fazem-se repetir o fenômeno da incidência) -, declarando-as existentes ou inexistentes, a imutabilidade e a eficácia vinculante que dela decorre recairá, também, sobre os desdobramentos futuros da declaração de existência ou inexistência dessas relações jurídicas. De fato, conforme esclarece o Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, “é sabido que tal situação, por seu caráter duradouro, está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença. Nesses casos, admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes. Isso porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorre, na verdade, de juízo de certeza sobre situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno da incidência”. (Grifou-se).

10. Ocorre que a imutabilidade e a eficácia vinculante da decisão transitada em julgado apenas recairá sobre os desdobramentos futuros da declaração, nela contida, de existência ou inexistência da relação jurídica de direito material sucessiva deduzida em juízo, se e enquanto permanecerem inalterados os suportes fático e jurídico existentes ao tempo da sua prolação, ou seja, se e enquanto continuarem ocorrendo aqueles mesmos fatos e continuar a incidir (ou a não incidir) aquela mesma norma sob os quais o juízo de certeza se formou. Alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, o que se faz possível em face da natureza conhecida-mente dinâmica dos fatos e do direito, essa decisão naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente; trata-se da cláusula rebus sic stantibus subjacente às sentenças em geral, com especial destaque àquelas que se voltam à disciplina de relações jurídicas de trato continuado.

11. Veja-se que isto se dá - e eis aqui ponto essencial à compreensão de tudo o que será dito a seguir -, por razões ligadas aos limites objetivos da coisa julgada, que determinam que a eficácia vinculante que emana das decisões transitadas em julgado recaia, apenas, sobre a específica relação jurídica de direito material deduzida em juízo (apontada como existente ou inexistente) e nela apreciada, e não sobre qualquer outra.

Assim, modificados os fatos existentes ao tempo da prolação da decisão, ou alterado o direito então aplicável à espécie, estar-se-á diante de nova relação jurídica de direito material, que, justamente por ser diferente daquela nela declarada, de modo definitivo em razão do seu posterior trânsito em julgado, como existente ou inexistente, não poderá ser alcançada pelos efeitos vinculantes da referida decisão. Tanto é assim que essa nova relação jurídica material poderá ser objeto de debate e decisão em nova demanda, sem que isso encontre óbice na coisa julgada anterior.

12. Vistos esses conceitos basilares, impende trazê-los integralmente ao campo do Direito Tributário, para nele permanecer até o final deste Parecer. Como se sabe, as relações jurídicas desenvolvidas nesse campo, travadas entre Fisco e sujeitos passivos tributários, assumem, frequentemente, uma feição continuada, eis que se repetem no tempo de forma sucessiva e homogênea, nascendo todas as vezes que ocorre, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência prevista na lei tributária; dessa repetição de relações jurídicas tributárias no tempo, resulta, de forma também contínua e homogênea, a obrigação de pagar o correspondente tributo.

13. Pode-se afirmar, então, à luz dos conceitos acima expostos, que a decisão transitada em julgado que disciplina determinada relação jurídica tributária sucessiva (daqui para frente chamada, apenas, de “decisão tributária transitada em julgado”), julgando- a, por exemplo, inexistente por considerar que a respectiva norma de incidência é incapaz de efetivamente incidir (o que tem como conseqüência jurídica imediata a impossibilidade de que o Fisco exija, do autor da ação, o tributo ali discutido), deixará de produzir efeitos vinculantes a partir do momento em que se verificar que as circunstâncias de direito existentes ao tempo da sua prolação se alteraram (os fatos continuam ocorrendo, mas o direito mudou).

14. Conseqüência disso, e já antecipando o que será melhor desenvolvido mais adiante, é que, no exemplo acima, os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor após a alteração das circunstâncias jurídicas - e a conseqüente cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado - poderão naturalmente sofrer a incidência da lei tributária (ou nova, ou alterada), surgindo daí, de um lado, a obrigação de recolher o tributo, e, de outro, o direito de cobrá-lo, sem que represente óbice a tanto a existência de coisa julgada anterior. O mesmo ocorrerá caso a alteração recaia sobre o suporte fático existente ao tempo da prolação da decisão tributária transitada em julgado: a sua eficácia vinculante deixará de operar a partir dessa modificação fática.

15. Deixando de lado as possibilidades de alterações nos suportes fáticos capazes de fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária passada em julgado, que são inúmeras, tantas quantas permite a liberdade humana, passa-se a centrar o foco no aspecto que verdadeiramente interessa ao presente Parecer, donde vem a pergunta: quais são as alterações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação

da decisão tributária posteriormente transitada em julgado que são capazes de fazer cessar a sua eficácia vinculante?

16. Para que se responda a essa pergunta, há que se manter em mente, como verdadeira premissa, o seguinte: as modificações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão tributária posteriormente transitada em julgado capazes de fazer cessar a sua eficácia vinculante são aquelas que, quando ocorridas, fazem surgir uma relação jurídica tributária nova, diversa da deduzida inicialmente na demanda e, por isso mesmo, não alcançada pelos limites objetivos da coisa julgada ali formada. Portanto, são aquelas que impactam ou alteram o próprio sistema jurídico vigente - assim entendido como o conjunto de normas (regras e princípios) predestinadas a disciplinar o convívio social -, representando, de certa forma e sob algum aspecto relevante, “direito novo”.

17. Fixada essa premissa, faz-se possível identificar, como um primeiro e mais óbvio exemplo desse tipo de circunstância jurídica, as alterações da legislação tributária, cujo advento acarreta o surgimento de uma relação jurídica tributária nova e, por isso mesmo, é capaz de fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado formada com base na legislação anterior: é o que se tem, por exemplo, quando uma empresa é considerada, em sentença transitada em julgado, isenta do pagamento de determinado tributo e, posteriormente, a lei que lhe confere tal isenção é revogada; ora, a referida sentença foi proferida quando vigente uma determinada ordem jurídica em que existia norma conferindo a isenção reconhecida; com a revogação dessa norma, a anterior sentença transitada em julgado deixa de produzir efeitos para o futuro, o que permite que o Fisco passe a cobrar, do contribuinte-autor, o tributo em relação aos fatos geradores por ele praticados dali para frente.

18. Registre-se, aliás, que a doutrina e a jurisprudência pátrias já há algum tempo vêm reconhecendo, sem maiores controvérsias, que a decisão transitada em julgado sob a égide de uma dada ordem normativa perde seus efeitos vinculantes, para o futuro, com o advento de uma nova legislação, não sendo apta a disciplinar atos praticados com base na ordem normativa sobrevinda; nesse sentido, vale conferir elucidativo acórdão recentemente proferido pela Corte Especial do STJ:

“CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. GRATIFICAÇÃO ASSEGURADA POR DECISÃO JUDICIAL. SUPERVENIÊNCIA DE LEI FIXANDO NOVOS VENCIMENTOS. ABSORÇÃO DAS VANTAGENS ANTERIORES, ASSEGURADA A IRREDUTIBILIDADE DOS VENCIMENTOS. LEGITIMIDADE. EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA, OBSERVADA A CLÁUSULA REBUS SIC STANTIBUS. PRECEDENTES (MS 11.145, CE, MIN. JOÃO OTÁVIO, DJE 03/11/08). 1. Ao pronunciar juízos de certeza sobre a existência, a inexistência ou o modo de ser das relações jurídicas, a sentença leva em consideração as circunstâncias de fato e de direito que se apresentam no mo-

mento da sua prolação. Tratando-se de relação jurídica de trato continuado, a eficácia temporal da sentença permanece enquanto se mantiverem inalterados esses pressupostos fáticos e jurídicos que lhe serviram de suporte (cláusula *rebus sic stantibus*). Assim, não atenta contra a coisa julgada a superveniente alteração do estado de direito, em que a nova norma jurídica tem eficácia *ex nunc*, sem efeitos retroativos. Precedentes da CE e de Turmas do STJ. 2. No caso, a superveniente Lei 10.475/02, dispondo sobre os vencimentos de servidores públicos, operou a absorção dos valores anteriores, inclusive o das vantagens asseguradas por sentença, mas preservou a irredutibilidade mediante o pagamento de eventuais diferenças como direito individual (art. 6º). Legitimidade da norma, conforme decisão do STF, adotada como fundamento do ato atacado. 3. Mandado de segurança denegado”. (Grifou-se). (STJ, MS n. 11045, Corte Especial, Relator Min. Teori Albino Zavascki, DJE 25/02/2010).

19. Mas a alteração legislativa não é a única mudança no suporte jurídico existente ao tempo da prolação da decisão tributária passada em julgado que, por fazer surgir uma relação jurídica tributária diversa da nela apreciada, mostra-se capaz de fazer cessar a sua eficácia vinculante, para o futuro: conforme restará demonstrado no tópico a seguir, a consolidação da jurisprudência do STF em sentido diverso daquele sufragado na decisão tributária transitada em julgado também representa, em determinadas hipóteses, significativa alteração do suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza nela contido se formou, e, assim, revela-se capaz de fazer cessar a eficácia vinculante dele emanada.

b) O advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido diverso do sufragado em anterior decisão tributária transitada em julgado representa circunstância jurídica nova e faz cessar a sua eficácia vinculante

b.1 - A jurisprudência do Plenário do STF, em controle concentrado ou, em algumas hipóteses, difuso de constitucionalidade, possui força para impactar ou alterar o sistema jurídico vigente

20. Sabe-se que a ordem constitucional vigente imputou à Suprema Corte a função institucional precípua de exercer a guarda da Constituição Federal, atribuindo-lhe, para tanto, o monopólio para proferir a última palavra no que pertine à análise da compatibilidade das leis em face da Constituição, bem como à interpretação do próprio texto constitucional. De fato, quando o STF, no exercício desse mister constitucional, profere decisão reconhecendo, em caráter final, a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de um determinado dispositivo legal, o que daí resulta é a resolução definitiva acerca da capacidade, ou não, de incidência dessa norma, o que não pode deixar de surtir reflexos, num primeiro momento, no próprio sistema jurídico vigente e, num segundo momento, e por conseqüência, nas relações jurídicas que possuem - ou possuiriam- como suporte jurídico o dispositivo legal apreciado.

21. Com efeito, dada a força de que se revestem alguns dos precedentes oriundos do STF, explicada, dentre outros fatores, justamente pela mencionada função insti-

tucional atualmente atribuída à Suprema Corte, não há como negar que o advento desses precedentes possui o condão de conferir à norma (constitucional ou legal) por eles apreciada um atributo novo: a condição de norma definitivamente interpretada ou analisada pelo órgão responsável por dar a palavra final sobre o tema. Assim, se antes de proferido o pronunciamento definitivo da Suprema Corte ainda podia pairar alguma dúvida sobre, por exemplo, a compatibilidade ou não de um dado dispositivo legal com a Constituição Federal, ou, ainda, sobre qual a correta interpretação a ser dada a um determinado dispositivo constitucional, com o seu advento todas as eventuais dúvidas são substituídas por um juízo de certeza final acerca do tema. Conforme ensina TEORI ALBINO ZAVASCKY, o “STF é o guardião da Constituição. Ele é o órgão autorizado pela própria Constituição a dar a palavra final em temas constitucionais. A Constituição, destarte, é o que o STF diz que ela é. Eventuais controvérsias interpretativas perante outros tribunais perdem, institucionalmente, toda e qualquer relevância frente ao pronunciamento da Suprema Corte”.

22. Daí que, diante da roupagem e das funções institucionais conferidas, pela ordem constitucional positiva, à Suprema Corte, é certo que as suas decisões definitivas, uma vez proferidas, incorporam-se ao sistema jurídico vigente - assim entendido, repita-se, como o conjunto de normas (regras e princípios) predestinadas a disciplinar o convívio social -, agregando-lhe um elemento até então inexistente, e que consiste, justamente, no já mencionado juízo de certeza acerca da constitucionalidade, ou não, de uma determinada lei, ou acerca da correta interpretação de uma dada norma constitucional. Esse juízo de certeza termina por se prender ou se incorporar à própria lei analisada, cuja aplicação, ou, conforme o caso, cuja não aplicação, deverá, dali por diante, estar nele pautada. Assim, sob essa ótica, pode-se afirmar que alguns dos precedentes oriundos do STF impactam ou alteram o sistema jurídico vigente, que passa a ser integrado por um novo elemento.

23. Importa ressaltar, entretanto, que para que um precedente do STF seja capaz de efetivamente alterar ou impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo, faz-se necessário que nele se possa identificar duas características essenciais: primeira - que se trate de decisão que enfrenta uma dada questão constitucional de forma objetiva, resolvendo-a em tese, sem qualquer apego a dados subjetivos da demanda concreta; segunda - que essa decisão, além de objetiva, seja definitiva, ou seja, esteja vocacionada a representar a palavra final da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada. Essas características, quando conjuntamente presentes em um determinando precedente, permite que se considere que o comando nele contido veicula a resolução definitiva da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada, dando-lhe solução estável, apta a se aplicar à generalidade das situações que, eventualmente, apresentem questão idêntica.

24. E essas duas características, segundo aqui se entende, fazem-se presentes, ao menos atualmente (mais precisamente, após 3 de maio de 2007, conforme restará demonstrado mais adiante), nos precedentes do STF formados: (i) em sede de controle concentrado de constitucionalidade das leis ou; (ii) em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, da Resolução de que trata o art. 52, inc. X da CF/88, desde que, nesse último caso, o precedente tenha resultado de julgamento realizado nos moldes previstos no art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC). Ou seja, nos dias atuais, são objetivos e definitivos e, portanto, alteram/impactam o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo, tanto os precedentes oriundos do Plenário do STF formados em controle concentrado de constitucionalidade, quanto alguns dos seus precedentes formados em controle difuso, independentemente, nesse último caso, de posterior edição, pelo Senado Federal, da Resolução prevista no art. 52, inc. X da CF/88.

25. Para que bem se compreenda as razões que embasam tal assertiva, faz-se mister tecer algumas brevíssimas considerações especificamente acerca do perfil assumido, na realidade jurídica atual, pelas modalidades de controle de constitucionalidade - concentrado e difuso - existentes na ordem constitucional positiva, quando exercidas pela Suprema Corte, o que, no entanto, será feito tomando-se como ponto de partida a concepção tradicional acerca do tema.

26. E, nesse embalo, inicia-se com o registro de que, tradicionalmente, identificavam-se duas diferenças primordiais a apartar as decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle concentrado daquelas proferidas em controle difuso de constitucionalidade: 1ª - a própria natureza das decisões - enquanto as proferidas em controle concentrado resolveriam as questões jurídicas em tese e a priori, de forma objetiva e geral, como o pedido principal de uma ação originária (principaliter tantum), as proferidas em controle difuso, opostamente, enfrentariam a questão jurídica a posteriori, à luz das peculiaridades do específico caso concreto submetido a julgamento e de acordo com os interesses subjetivos das partes, sempre de forma incidental (incidenter tantum); 2ª - a extensão dos efeitos vinculantes - enquanto as proferidas em controle concentrado possuiriam eficácia vinculante geral (ou seja: força para vincular os demais órgãos jurisdicionais e a Administração Pública Direta e Indireta), as proferidas em controle difuso possuiriam, opostamente, eficácia vinculante inter partes (força para vincular somente as partes das específicas demandas judiciais nas quais são proferidas), que somente passaria a se estender a terceiros caso a lei reconhecida como inconstitucional tivesse a sua eficácia suspensa por Resolução editada pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, inc. X da CF/88.

27. Acontece que essa concepção tradicional acerca das duas modalidades de controle de constitucionalidade tem sido gradualmente relativizada por uma tendência, verificável no sistema jurídico pátrio e que já se espalha no âmbito da Suprema Corte,

de aproximar a natureza e - até mesmo, em algumas situações, a extensão da eficácia vinculante - das decisões proferidas pelo STF nas duas modalidades de controle de constitucionalidade das leis, naquilo que, na feliz expressão de GILMAR FERREIRA MENDES, revela-se como uma tendência de “dessubjetivação das formas processuais, especialmente daquelas aplicáveis ao modelo de controle incidental, antes dotadas de ampla feição subjetiva, com simples eficácia inter partes.”

28. Tal tendência de “dessubjetivação” do controle de constitucionalidade exercido na modalidade difusa, aproximando-o do exercido na modalidade concentrada, pode ser identificada nos seguintes exemplos, escolhidos à citação por parecerem revelar uma verdadeira mudança de paradigma, ou, ao menos, um processo de transição nesse sentido:

(i) entendimento, manifestado pelo STF no julgamento da ADIN n. 4071, no sentido de que a existência de prévia decisão do seu Plenário considerando constitucional determinada norma jurídica, ainda que em sede de Recurso Extraordinário (em controle difuso, portanto), torna manifestamente improcedente ADIN posteriormente ajuizada contra essa mesma norma. Tal entendimento evidencia que a natureza e a extensão dos efeitos oriundos das decisões dadas, pelo STF, em controle concentrado e em controle difuso de constitucionalidade não diferem substancialmente; do contrário, caso as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade apenas vinculassem as partes da demanda concreta, a ADIN antes referida deveria ter sido conhecida e julgada improcedente, justamente a fim de conferir eficácia vinculante erga omnes ao juízo de constitucionalidade da lei analisada;

(ii) aplicação do art. 27 da Lei n. 9.868/99 (que, tradicionalmente, servia como instrumento de manejo restrito ao âmbito do controle concentrado de constitucionalidade) às decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso, de forma a lhes modular os efeitos temporais por razões atinentes à “segurança jurídica ou de excepcional interesse social”, o que apenas parece fazer algum sentido caso se admita que a força dessas decisões extrapola o âmbito exclusivo das demandas concretas por elas especificamente disciplinadas, estendendo-se, também, a todas as outras demandas em que se discuta a mesma questão jurídica nela debatida;

(iii) criação do instituto da repercussão geral e a sua previsão como requisito de admissibilidade dos recursos extraordinários (ex vi do art. 102, §3º da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004), de modo a permitir que apenas aqueles recursos que tratem de questões constitucionais relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa, cheguem à apreciação da Suprema Corte;

(iv) já há manifestação monocrática, oriunda do STF, da lavra do Ministro GILMAR FERREIRA MENDES e acompanhada pelo Min. EROS GRAU, considerando cabível - e procedente - Reclamação Constitucional ajuizada em face da desobe-

diência, por juiz singular, de decisão proferida pela Suprema Corte nos autos do HC n. 82959/SP (em controle difuso, portanto), sob o fundamento de que as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam eficácia vinculante erga omnes, independentemente da posterior edição de Resolução pelo Senado Federal, elaborada na forma do art. 52, X da CF/88, a qual teria apenas, hodiernamente, o condão de imprimir publicidade a tais decisões. Trata-se de decisão monocrática proferida nos autos da Reclamação Constitucional n. 4.335/AC, cujo julgamento se encontra, atualmente, sobrestado em razão do pedido de vista feito pelo Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, em 19/04/2007.

(v) em outro relevante julgamento, proferido nos autos das ADIN n. 3345 e 3365, restou definido que os “motivos determinantes” subjacentes às decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam “efeitos vinculantes transcendentais”, de modo que a sua eficácia vinculante extrapola a esfera restrita e específica das demandas individuais nas quais tais decisões são proferidas, vinculando o destino das demais que enfrentem questão jurídica semelhante.

29. Todos esses exemplos apontam, inequivocamente, para uma mesma direção, ou para uma mesma verdade que já se mostra irrecusável: as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade, quando oriundas do seu órgão Plenário, independentemente de posterior edição de Resolução Senatorial, têm assumido um caráter objetivo, já que despreendido do caso concreto e de suas vicissitudes. O controle difuso de constitucionalidade, nesse passo, quando exercido pelo Pleno da Suprema Corte, abandona a marca que tradicionalmente o vinculava ao chamado “controle concreto” (posto que feito à luz das peculiaridades do caso concreto), passando a ligar-se, tanto quanto o exercido na modalidade concentrada, ao “controle abstrato”, em que a questão jurídica levada à apreciação é analisada em tese, ainda que de forma incidental (incidenter tantum) Mais uma vez, nas palavras de GILMAR FERREIRA MENDES, citadas por FREDIE DIDIER JR., “o recurso extraordinário deixa de ter caráter meramente subjetivo ou de defesa de interesses das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva. (...) A função do Supremo nos recursos extraordinário - ao menos de modo imediato - não é a de resolver litígios de fulano ou beltrano, nem a de revisar todos os pronunciamentos das Cortes inferiores. O processo entre as partes, trazido à Corte via recurso extraordinário, deve ser visto apenas como pressuposto para uma atividade jurisdicional que transcende os interesses subjetivos”.

30. Esse caráter objetivo dos acórdãos proferidos, pelo Plenário do STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade talvez tenha atingido o seu ponto máximo com a inserção, no sistema processual civil positivo, da sistemática de julgamento por amostragem dos recursos extraordinários repetitivos, que, tal qual delineada pelo art. 543-B do CPC (introduzido pela Lei n. 11.418, de 19 de dezembro de 2006), per-

mite que a repercussão geral de questões constitucionais repetitivas seja reconhecida ou negada, de uma só vez, pelo STF, por meio da análise do recurso extraordinário “paradigma”, escolhido por amostragem; e que, uma vez reconhecida a repercussão geral da questão constitucional repetitiva, o STF passe à sua resolução, por meio do julgamento do mérito do recurso extraordinário escolhido como paradigma.

31. E mais: parece lícito se afirmar que a sistemática prevista no art. 543-B do CPC, além de ter reforçado a feição objetiva assumida pelos julgamentos proferidos sob as suas vestes, também terminou por conferir a esses julgamentos a vocação de representarem a palavra final e definitiva da Suprema Corte acerca da questão constitucional neles apreciada. É que, por resultarem de um procedimento especial e legitimador, os precedentes formados nos termos do art. 543-B do CPC revestem-se de um nível de definitividade e certeza diferenciado quando comparado àquele ostentado pelos precedentes oriundos de julgamentos, ainda que da Suprema Corte, não submetidos à nova sistemática. Isso significa que a alteração, pelo STF, do entendimento contido em precedente judicial formado nos moldes da nova sistemática, embora possível, presume-se pouco provável, e, ao que tudo indica, apenas ocorrerá em casos excepcionais e extremos, quando, por exemplo, novos dados possam ser agregados à questão constitucional tratada no precedente de modo a demonstrar que a definição nele contida já não mais se apresenta como a melhor tecnicamente, ou, então, como a mais justa.

32. Assim, os precedentes oriundos do Plenário do STF, formados em controle difuso de constitucionalidade, nos moldes do art. 543-B do CPC, ostentam caráter objetivo e definitivo. Não há dúvidas, portanto, que, diante da realidade jurídica que atualmente se impõe, aquela primeira diferença tradicionalmente apontada, conforme mais acima registrado, como apta a apartar as decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle concentrado de constitucionalidade das proferidas em sede de controle difuso, qual seja, a natureza - objetiva ou subjetiva - de cada uma delas, já não existe mais. Resta saber, todavia, se aquela segunda diferença apontada como existente entre essas duas decisões, qual seja, a extensão - erga omnes ou inter partes - da eficácia vinculante delas emanada, ainda persiste, ou não, nos dias duais.

33. Quanto a essa específica questão, abre-se um breve parêntese para registrar - sem qualquer pretensão de aprofundar a análise -, que, segundo aqui se entende, a feição objetiva e definitiva assumida pelas decisões proferidas pelo STF nos moldes do art. 543-B do CPC, em sede de controle difuso de constitucionalidade, que em nada difere daquela que marca as decisões proferidas em controle concentrado, já seria suficiente para que se pudesse conferir à sua eficácia o caráter vinculante erga omnes.

34. De fato, a objetividade que tem caracterizado as decisões proferidas pelo Plenário do STF em controle difuso de constitucionalidade, somada à definitividade alcançada quando essas decisões resultam de julgamentos formados nos moldes do art. 543-B do CPC, tornam as definições nelas contidas perfeitamente aplicáveis, tanto

quanto as proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade, a todas as demandas judiciais que, eventualmente, tratem da mesma questão jurídica nelas enfrentadas, sendo aptas, ainda, a reger a atuação da Administração Pública Direta e Indireta. Tanto uma (a proferida em controle difuso, nos termos do art. 543-B do CPC) quanto a outra (a proferida em controle concentrado) são oriundas do mesmo órgão (Pleno do STF) e resolvem, de forma igualmente final e estável, as questões constitucionais que lhes são submetidas, fazendo-o sempre à luz da ordem objetiva, sem qualquer apego a eventuais dados subjetivos da causa.

35. Se é assim, então a simples circunstância de as decisões proferidas pelo STF em controle difuso resolverem questões jurídicas de forma incidental, por ocasião do julgamento de recursos, e não de forma principal, por ocasião do julgamento de pedido formulado em ação originária, não parece configurar razão suficientemente relevante para lhes negar a força de vincular os demais órgãos jurisdicionais na resolução de demandas judiciais que tratem de questões jurídicas idênticas às nelas tratadas, bem como a atuação da Administração Pública Direta e Indireta. Note-se que pretender justificar, apenas em tal circunstância, a diferenciação entre a extensão da eficácia vinculante emanada das decisões proferidas pelo Plenário do STF em controle concentrado e aquela emanada das proferidas, nos moldes do art. 543-B do CPC, pelo mesmo Plenário, em controle difuso, acaba conduzindo a uma distinção absolutamente artificial entre essas duas decisões, já que escorada em critérios cuja relevância, se um dia já se fez presente, certamente inexistente na realidade jurídica atual.

36. E os próprios exemplos mais acima trazidos à colação já parecem respaldar tal entendimento: basta conferir, com atenção, o que restou decidido em um deles, mais especificamente no julgamento das ADIN n. 3345 e 3365, antes referido. Neste julgamento, a Suprema Corte definiu, e com força inequivocamente vinculante erga omnes (posto que em ADIN), que os motivos que fundamentam as suas decisões proferidas em controle difuso de constitucionalidade devem ser observados, obrigatoriamente, por todos os demais órgãos jurisdicionais, bem como pelos entes da Administração Pública Direta e Indireta, quando eventualmente se depararem com questões constitucionais idênticas às definidas em tais decisões. Diante de uma manifestação de clareza solar como essa, e de tantas outras semelhantes, cabe a seguinte pergunta, a um só tempo retórica e provocativa: será que realmente ainda há espaço, diante da realidade jurídica que atualmente se impõe, para se negar caráter vinculante erga omnes à eficácia das decisões proferidas pelo Plenário do STF em sede de controle difuso de constitucionalidade (mormente quando formadas nos moldes do art. 543-B do CPC)?

37. O entendimento defendido neste Parecer acerca do tema, além de, segundo aqui se entende, encontrar respaldo nos exemplos acima elencados, também encontra apoio na lição de diversos doutrinadores, dentre os quais se destaca GILMAR FERREIRA MENDES, uma das vozes mais autorizadas no país sobre o tema:

“Como se vê, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle incidental acabam por ter eficácia que transcende o âmbito da decisão, o que indica que a própria Corte vem fazendo uma releitura do texto constante do art. 52, X, da Constituição de 1988, que, como já observado, reproduz disposição estabelecida, inicialmente, na Constituição de 1934 (art. 91, IV) e repetida nos textos de 1946 (art. 64) e de 1967/1969 (art. 42, VIII).

Ao se entender que a eficácia ampliada da decisão está ligada ao papel especial da jurisdição constitucional e, especialmente, se considerarmos que o texto constitucional de 1988 alterou substancialmente o papel desta Corte, que passou a ter uma função preeminente na guarda da Constituição a partir do controle direto exercido na ADIn, na ADC e na ADPF, não há como deixar de reconhecer a necessidade de uma nova compreensão do tema.

(...).

De qualquer sorte, a natureza idêntica do controle de constitucionalidade, quanto às suas finalidades e aos procedimentos comuns dominantes para os modelos difuso e concentrado, não parece mais legitimar a distinção quanto aos efeitos das decisões proferidas no controle direto e no controle incidental.

Somente essa nova compreensão parece apta a explicar o fato de o Tribunal ter passado a reconhecer efeitos gerais à decisão proferida em sede de controle incidental, independentemente de intervenção do Senado. O mesmo há de se dizer das várias decisões legislativas que reconhecem ‘efeito transcendente às decisões do STF tomadas em sede de controle difuso.

Esse conjunto de decisões judiciais e legislativas revela, em verdade, uma nova compreensão do texto constitucional no âmbito da Constituição de 1988.

É possível, sem qualquer exagero, falar-se aqui de uma autêntica mutação constitucional.”(Grifou-se).

38. E o mesmo autor, em passagem do voto que proferiu nos autos da ADIN n. 3345, registra que:

“De fato, é difícil admitir que a decisão proferida na ADIn ou ADC ou ADPF possa ser dotada de eficácia geral e a decisão proferida no âmbito do controle incidental - esta muito mais morosa porque em geral tomada após tramitação da questão por todas as instâncias - continue a ter eficácia restrita entre as partes.”

39. Dá-se destaque, ainda, à enfática lição de DIRLEY DA CUNHA JÚNIOR:

“De fato, se no passado se justificava a distinção, hodiernamente ela é intolerável, diante da posição de Guardiã da Constituição da qual se reveste a Corte. Ora, no contexto atual, é absolutamente sem sentido, chegando a soar como teratológica a explicação de que, no controle difuso, o Supremo decide inter partes, enquanto que no controle concentrado decide erga omnes. Tudo isso só porque o STF, na primeira hipótese, declara a inconstitucionalidade resolvendo uma questão incidental, e, na se-

gunda, declara a mesma inconstitucionalidade solucionando a própria questão principal. Onde está a lógica disso, já que - seja decidindo incidenter tantum ou principaliter tantum - o órgão prolator da decisão é o mesmo?”

40. No âmbito da jurisprudência, vale transcrever, no mesmo sentido ora defendido, trecho de elucidativo voto proferido pelo Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI como Relator do Recurso Especial n. 828.106/SP:

“(...).

Sob esse enfoque, há idêntica força de autoridade nas decisões do STF em ação direta quanto nas proferidas em via recursal. Merece aplausos essa aproximação, cada vez mais evidente, do sistema de controle difuso de constitucionalidade ao do concentrado, que se generaliza também em outros países (SOTELO, José Luiz Vasquez. “A jurisprudência vinculante na ‘common law’ e na ‘civil law’”, in *Temas Atuais de Direito Processual Ibero-americano*, Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 374; SEGADO, Francisco Fernandez. *La obsolescência de la bipolaridad ‘modelo americano-modelo europeo kelseniano’ como critério analítico del control de constitucionalidad y la búsqueda de una nueva tipología explicativa*”,

apud *Parlamento y Constitución*, Universidad de Castilla-La Mancha, Anuario (separata), nº 6, p. 1-53).

No atual estágio de nossa legislação, de que são exemplos esclarecedores os dispositivos acima transcritos, é inevitável que se passe a atribuir simples efeito de publicidade às resoluções do Senado previstas no art. 52, X, da Constituição. É o que defende, em doutrina, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes, para quem “não parece haver dúvida de que todas as construções que se vêm fazendo em torno do efeito transcendente das decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Congresso Nacional, com o apoio, em muitos casos, da jurisprudência da Corte, estão a indicar a necessidade de revisão da orientação dominante antes do advento da Constituição de 1988” (MENDES, Gilmar Ferreira “O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um caso clássico de mutação constitucional”, *Revista de Informação Legislativa*, n. 162, p. 165).” (DJU 15/05/2006). (Grifou-se).

41. Entretanto - e aqui se fecham os parênteses abertos mais acima-, em que pesem todos os argumentos acima aventados, é certo que - especialmente à luz de uma interpretação literal da CF/88 e do CPC, bem como diante de dogmas tradicionais incorporados no sistema jurídico brasileiro e até o momento não integralmente superados -, ainda não é possível se afirmar, com os ares peremptórios que uma afirmação assume, que as decisões proferidas pela Suprema Corte, em sede de controle difuso de constitucionalidade das leis, ainda que formadas nos moldes do art. 543-B do CPC, quando não seguidas por Resolução editada com fulcro no art. 52, inc. X da CF/88, ostentam eficácia vinculante erga omnes. O entendimento que ainda parece predominar, mormente em setores mais conservadores da doutrina e da jurisprudência dos Tribunais, é

o de que a extensão da eficácia vinculante ainda é fator de distinção entre as decisões proferidas pelo STF em controle difuso e concentrado de constitucionalidade, sendo certo, ademais, que o art. 543-B do CPC, apesar de conferir aos precedentes formados sob as suas vestes uma força persuasiva especial e diferenciada, não lhes imprimiu, propriamente, força vinculante erga omnes.

42. Mas, apesar disso, o simples fato - este sim irrecusável - , de as decisões proferidas pelo Pleno do STF nos moldes do art. 543- B do CPC ostentarem, atualmente, caráter objetivo, geral e definitivo, sendo aptas a reger, com elevado grau de estabilidade, todos os casos idênticos, já é suficiente a lhes atribuir força para alterar ou impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo.

43. É que a ausência de eficácia vinculante erga omnes, explicada mais em função da literalidade do texto constitucional e do Diploma Processual Civil do que por qualquer razão de índole verdadeiramente ontológica, não retira das decisões proferidas pelo STF nos moldes do art. 543-B do CPC a vocação de representarem, tanto quanto as proferidas em controle concentrado, a “palavra final e definitiva” da Suprema Corte acerca da questão jurídica nelas objetivamente decididas. E, conforme se explicitou mais ao início deste tópico do presente Parecer, é exatamente isso, ou seja, a especial qualidade de representarem o juízo objetivo, definitivo e final da Suprema Corte acerca de uma dada questão constitucional - e não a sua eventual eficácia vinculante erga omnes-, que configura o fator responsável por conferir às decisões proferidas pelo Pleno do STF (seja em controle concentrado, seja em controle difuso de constitucionalidade, seguidas ou não de Resolução Senatorial, neste último caso, desde que nos moldes do art. 543-B do CPC) força para alterar/ impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um relevante elemento novo, a saber, o juízo de certeza final acerca da constitucionalidade/ inconstitucionalidade de uma determinada lei, ou acerca da correta interpretação do texto constitucional.

44. Por fim, ainda sobre o tema, há que se fazer uma última e importante consideração.

45. Como se sabe, a Lei n. 11.418, de 19 de dezembro de 2006, que introduziu os arts. 543-A e 543-B no CPC, entrou em vigor em 19 de fevereiro de 2007, após uma vacatio legis de 60 dias. Entretanto, conforme restou definido pelo STF em Questão de Ordem havida no julgamento do Agravo de Instrumento n. 664567/RS, apenas após o advento da Emenda Regimental n. 21, publicada no Diário Oficial em 3 de maio de 2007, que alterou o Regimento Interno do STF de modo a adaptá-lo à Lei n. 11.418/2006, é que a Suprema Corte passou a, de fato, poder fazer uso dos institutos forjados pela nova legislação, passando, então, a submeter alguns dos seus julgados à sistemática prevista no art. 543-B do CPC.

46. Diante disso, parece correto se afirmar que, do dia 3 de maio de 2007 em diante, apenas os julgamentos do Plenário do STF submetidos ao art. 543-B do CPC é que

podem ser considerados como, além de objetivos, vocacionados a representar a palavra final e definitiva da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada, e, conseqüentemente, podem ser tidos como capazes de efetivamente alterar/impactar o sistema jurídico vigente, nos termos acima assinalados. Entende-se que, a partir do momento em que a Suprema Corte passou a ter à sua disposição o instrumental previsto no art. 543-B do CPC, o seu eventual não uso para a resolução de um determinado caso é um indicativo de que essa resolução não ostenta ou, pelo menos, pode não ostentar, os atributos da objetividade e definitividade.

47. Mas a pergunta que, neste ponto, merece ser feita e respondida é a seguinte: e o que dizer daqueles julgamentos, anteriores a 3 de maio de 2007, realizados pela Suprema Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade (sem posterior Resolução Senatorial)? Esses julgamentos podem ser tidos como objetivos e definitivos, nos termos assinalados e para os fins pretendidos por este Parecer ou, ao revés, como não foram submetidos à sistemática do art. 543-B do CPC (mesmo que por razões óbvias), nunca poderão ser considerados como dotados desses atributos?

48. Ora, a resposta não poderia ser outra: em algumas hipóteses as decisões proferidas pelo STF, em momento anterior ao marco acima fixado, poderão, sim, ser consideradas como objetivas e vocacionadas à definitividade. Indo direto ao ponto, isso ocorrerá sempre que (i) se tratar de decisão proferida, sobre uma dada questão constitucional, pelo Plenário da Suprema Corte, e que (ii) o entendimento nela contido tenha sido reafirmado pela Suprema Corte em diversos julgados posteriores.

49. Com efeito, mesmo antes do advento do art. 543-B do CPC, as decisões proferidas pelo Plenário do STF em controle difuso, embaladas pela mencionada tendência de “dessubjetivação” das formas de controle de constitucionalidade, já ostentavam um caráter objetivo e geral, depreendido das vicissitudes do caso concreto; daí que o atributo da objetividade certamente já marcava essas decisões proferidas pelo STF.

50. De outra ponta, no que pertine ao atributo da definitividade, pode-se afirmar que, enquanto as decisões proferidas pelo STF nos termos do art. 543-B do CPC ostentam tal atributo naturalmente, quase que de forma presumida, aquelas formadas sem a observância à nova sistemática, por terem sido proferidas em momento anterior à sua entrada em vigor, obviamente não contam com qualquer presunção no que atine à definitividade. Antes, para que sejam consideradas como definitivas, o entendimento nelas contido deve ser reiterado pelo STF em julgados posteriores; essa reiteração indica que o entendimento plasmado na decisão do Pleno do STF espelha, de fato, a sua palavra final sobre a questão constitucional apreciada.

51. Assim, as razões expostas ao longo deste tópico indicam que, por serem objetivas e definitivas, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que

prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

b.2 - O advento de precedente objetivo e definitivo do STF, por alterar o sistema jurídico vigente, faz cessar a eficácia vinculante das decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias.

52. Uma vez fixado que os precedentes da Suprema Corte elencados no tópico anterior deste Parecer (mais especificamente no parágrafo 51), por serem objetivos e definitivos, possuem força para alterar o sistema jurídico vigente, já se pode concluir que o advento de qualquer um deles representa circunstância jurídica nova, capaz de fazer cessar a eficácia vinculante de anterior decisão tributária transitada em julgado que lhe seja contrária.

53. Com efeito, quando uma determinada decisão transitada em julgado declara, por exemplo, inexistente uma dada relação jurídica tributária de trato continuado, sob o fundamento de que a respectiva lei tributária é inconstitucional, o que essa decisão está, de fato, declarando é que a lei apreciada é incapaz de incidir sobre os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor, e, conseqüentemente, de fazer nascer a relação da qual surgiria a obrigação tributária. Considere-se, ainda, que, quando esse órgão julgador proferiu sua decisão, pairava dúvida quanto à constitucionalidade, ou não, da lei tributária em foco, precisamente porque o órgão jurisdicional responsável por proferir a palavra final e definitiva no que tange à compatibilidade das normas com o texto constitucional, no caso, o STF, ainda não havia se pronunciado especificamente acerca da mencionada lei. Assim, pode-se dizer que, nesse exemplo, o suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza se formou era integrado por uma lei que, no entender do órgão julgador, não possuía capacidade para a incidência.

54. Entretanto, caso o STF venha, posteriormente, reconhecer, em caráter definitivo, a plena constitucionalidade da lei tida por inconstitucional pela sentença transitada em julgado, o suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza nela contido se formou imediatamente se altera: deixa de ser integrado por uma lei até então tida como incapaz de incidir, e passa a ser integrado por uma lei já considerada, definitivamente, como apta à incidência.

55. Note-se que, ainda no exemplo acima dado, o reconhecimento da constitucionalidade da lei pelo STF faz nascer uma relação jurídica tributária nova entre Fisco e o contribuinte-autor, composta por um suporte fático idêntico (mesmos fatos geradores) àquele considerado pela coisa julgada anterior, mas por um suporte jurídico alterado

ou diferente (que passará a ser a norma definitivamente interpretada pelo STF em face da Constituição e que, por ter sido considerada constitucional, possui aptidão para incidir); e, por configurar uma relação nova, a eficácia vinculante da anterior decisão tributária transitada em julgado, dada a sua natural limitação objetiva, não é capaz de alcançá-la.

56. Por óbvio, esse mesmo raciocínio se aplica caso se esteja diante de hipótese em que, diferentemente da acima analisada, a consolidação da jurisprudência do STF venha a favorecer o contribuinte, e não o Fisco. Também em hipóteses desse jaez, a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado desfavorável ao contribuinte - em que, por exemplo, se reconheceu existente uma dada relação jurídica tributária face à constitucionalidade da correspondente lei de incidência -, cessa a partir do momento em que a jurisprudência do STF, formada nos termos acima assinalados, se consolidar no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária.

57. Nesse sentido, considerando que a jurisprudência do STF configura “direito novo”, capaz de, conforme o caso, fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado que discipline relação jurídica tributária sucessiva, confira-se a lição de HUGO DE BRITO MACHADO:

“Em outras palavras, o efeito da coisa julgada na relação jurídica continuativa faz imodificável a relação jurídica enquanto permanecerem inalterados os seus elementos formadores, a saber, a lei e o fato. Não impede, todavia, mudança do elemento normativo formador da relação jurídica continuativa. Mudança que pode decorrer de alterações legislativas ou da declaração definitiva da constitucionalidade da lei antes tida por inconstitucional. Ou da declaração definitiva da inconstitucionalidade da lei antes tida como constitucional.

(...).

A manifestação do Supremo Tribunal Federal que decide definitivamente uma questão constitucional, em sentido oposto ao entendimento albergado na decisão que se fizera coisa julgada, configura direito novo.” (Grifou-se).

58. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, já há precedentes importantes considerando que a jurisprudência do STF é apta a fazer cessar a eficácia das decisões tributárias transitadas em julgado que lhes são contrárias, dentre os quais se destaca e transcreve, pela clareza e didática, o seguinte:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PIS. DECRETOS-LEIS N^{os} 2.445/88 E 2.449/88. IMPETRAÇÃO PRÉVIA DE MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. RELAÇÃO JURÍDICA DE TRATO SUCESSIVO. SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. As sentenças proferidas em relações jurídicas de trato sucessivo transitam em julgado e fazem coisa julgada material, ainda que possam ter a sua eficácia limitada no tempo, quanto aos fatos supervenientes que alterem os dados da equação jurídica nelas traduzida.

2. A contribuição ao PIS é relação jurídica de trato sucessivo, porquanto de fatos geradores instantâneos, mas com repetição continuada e uniforme.

3. In casu, a sentença do primeiro mandado de segurança, que fez coisa julgada, entendeu pela constitucionalidade dos Decretos- Leis ns. 2.445, de 29/06/88, e 2.449, de 21/07/88.

4. Deveras, referidos diplomas normativos tiveram a sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

5. A declaração de inconstitucionalidade estabelece uma nova situação jurídica, submetida ao superveniente estado de direito, que faz cessar, prospectivamente, os efeitos da constitucionalidade emitidos na sentença proferida em sentido contrário.

6. Destarte, deve-se observar que há retroação da declaração de inconstitucionalidade, mas a decisão transitada em julgado perpetua-se até a declaração de inconstitucionalidade da norma pela Suprema Corte, respeitando a coisa julgada material naquele lapso temporal.

7. Na hipótese dos autos, fica reconhecida, relativamente ao período anterior ao advento da Resolução 46/95 do Senado, a eficácia da sentença anterior transitada em julgado, que reconheceu a constitucionalidade do DL 2445/88 e 2449/88; todavia, com a modificação do estado de direito decorrente da publicação dessa Resolução, suspendendo a execução dos Decretos-lei declarados inconstitucionais pelo STF, cessou a eficácia temporal da sentença anterior, em sentido contrário.

(...)” Grifou-se. (RESP n. 1103584, Rel. Min. LUIZ FUX, DJU 10/09/2010).

59. E as conseqüências que decorrem, diretamente, da cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado - em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado - são, no que mais de perto interessa à Fazenda Nacional, as seguintes: (i) se o precedente do STF for favorável ao Fisco, no sentido, por exemplo, da constitucionalidade de uma dada norma de incidência tributária, tida, por sua vez, como inconstitucional em decisão tributária pretérita, a partir do seu advento a Fazenda Nacional retoma o direito de exigir o correspondente tributo, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor dali para frente; (ii) diversamente, se o precedente do STF for desfavorável ao Fisco, no sentido, por exemplo, da inconstitucionalidade de uma dada norma de incidência tributária, tida, por sua vez, como constitucional em decisão tributária pretérita, a partir do seu advento o contribuinte-autor deixa de estar compelido ao pagamento do correspondente tributo, em relação aos fatos geradores ocorridos dali para frente. Não é demais repetir, aqui, que os precedentes do STF capazes de fazer cessar a eficá-

cia vinculante de anteriores decisões tributárias transitadas em julgados são, apenas, aqueles referidos no parágrafo 51 do presente Parecer, eis que apenas esses podem ser considerados objetivos e definitivos.

60. A questão que se pretende enfrentar no tópico seguinte, por sua vez, é se a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, com as conseqüências dela decorrentes, opera-se de forma automática ou se, ao revés, somente pode ser considerada ocorrida se assim reconhecida em prévio pronunciamento judicial; caso esta última opção seja adotada, parece claro que as conseqüências elencadas no parágrafo anterior somente poderão se operar mediante prévio pronunciamento judicial reconhecendo a cessação da eficácia vinculante da anterior decisão tributária transitada em julgado.

c) A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado é automática, independe de prévio reconhecimento judicial

61. A resposta à questão ora analisada - ou seja: saber se a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, pelas razões acima expostas, opera-se automaticamente ou, ao revés, se depende de prévio pronunciamento judicial - não exige muito esforço para ser encontrada, até porque resulta diretamente dos conceitos e das conclusões já expostas mais acima. É que, conforme exaustivamente demonstrado ao longo deste Parecer, o precedente objetivo e definitivo do STF em sentido diverso do sufragado na anterior decisão tributária transitada em julgado faz surgir uma relação jurídica de direito material - sob algum aspecto - nova, que, não tendo sido deduzida pelo autor da demanda e, assim, apreciada na correspondente coisa julgada, não se encontra compreendida em seus limites objetivos. Conseqüência natural disso é que a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado simplesmente não alcança a nova relação jurídica (assim como, pelo mesmo raciocínio, não alcança todas as outras relações jurídicas, de que eventualmente faça parte o autor da correspondente demanda judicial, que não tenham sido deduzidas nessa demanda); daí porque se diz que essa eficácia vinculante deixa de operar dali para frente.

62. Parece certo, portanto, que a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado anterior, ou, dito de outra forma, a sua incapacidade de alcançar a nova relação jurídica de direito material surgida a partir do advento do precedente do STF (ou nascida em razão de qualquer outra circunstância jurídica ou fática nova), não precisa ser objeto de pronunciamento judicial para que se considere verificada, eis que é mera decorrência lógica dos limites objetivos que balizam o alcance da eficácia das decisões judiciais, operando- e, assim, de forma natural e automática.

63. Exatamente na linha ora exposta, confira-se lição de JUVÊNCIO VASCONCELOS VIANA:

“(...) diante do silêncio da lei, a relevante alteração fático-jurídica pode já diretamente trazer mudança no trato da relação continuativa, passando a ser considerada de logo

pelas partes. A modificação dar-se-ia independente de ação de revisão. Tratando-se de fato novo, e sem que este necessariamente imponha a revisão do quanto se decidiu, é possível supor que a eficácia da sentença (e a autoridade da coisa julgada) simplesmente não atinge o fato superveniente (ou a relação jurídica que a partir dele se constitua) por que se limita a regular a situação posta na demanda, o objeto do processo e, assim, objeto do julgamento.

Cuida-se muito mais de operação mental de verificação precisa dos limites da autoridade da coisa julgada, ante a superveniência do elemento fático-jurídico relevante.”

64. É certo, todavia, que a desnecessidade de prévio ajuizamento de ação judicial a fim de que se tenha como cessada, nos termos acima assinalados, a eficácia de decisão tributária transitada em julgado, poderia, numa análise apressada, parecer ofender o disposto no art. 471, inc. I do CPC, que exige o ajuizamento da chamada “ação revisional” para que se possa “rever” o estatuído nas decisões transitadas em julgado reguladoras de relações jurídicas de direito material continuadas, quando alterados os fatos ou o direito existentes à época da sua prolação. Essa ofensa, todavia, e segundo aqui se entende, não vai além das aparências.

65. É que, na linha do ensinamento do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI sobre o tema - ao qual se adere plenamente, razão por que será de certo modo reproduzido a seguir -, o art. 471, inc. I do CPC somente é aplicável em situações específicas e excepcionais, quando, por expressa previsão legal, haja a exigência de que a eventual alteração no suporte jurídico ou fático existente ao tempo da prolação de decisão (reguladora de relação jurídica de direito material de trato sucessivo) seja reconhecida mediante específico pronunciamento judicial, para que, só então, possa produzir uma das conseqüências que lhe são próprias, a saber, a cessação da eficácia vinculante da anterior decisão transitada em julgado. Nesses casos específicos e excepcionais, por uma opção legislativa cuja racionalidade não cabe aqui perquirir, o beneficiado ou prejudicado pela alteração nas circunstâncias fáticas ou jurídicas possui o direito - potestativo, no caso - de requerer e obter, junto ao Poder Judiciário, a revisão do que estatuído na sentença, que, enquanto não revista, continuará produzindo efeitos.

66. É o que se tem, por exemplo, em relação às sentenças transitadas em julgado que fixem o valor a ser pago mensalmente a título de alimentos, ou de aluguel decorrente de contrato de locação; tanto em um quanto no outro caso, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão transitada em julgado, cumpre ao interessado promover a correspondente ação revisional, nos termos, respectivamente, dos artigos 1.699 do Código Civil e 19 da Lei n. 8.245/91, caso pretenda obter o ajuste dos valores nela fixados na à nova realidade de fato ou de direito advinda. Salta aos olhos que, nesses dois casos, a cessação da eficácia da decisão transitada em julgado em razão da nova situação de direito ou de fato não poderá ser tida como automática, de modo que não é dado ao devedor de alimentos ou de aluguel, por

conta própria, à luz da nova realidade, simplesmente deixar de pagar o valor que lhe foi imposto na sentença, ou decidir pagá-lo a menor; para tanto, deverá recorrer ao Poder Judiciário.

67. O que de fato importa que se tenha em mente, todavia, é que a necessidade de prévio pronunciamento judicial para que se tenha reconhecida a cessação da eficácia da decisão transitada em julgado em face da alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas sob as quais o juízo de certeza nela contido se formou é excepcional, apenas se impondo quando expressamente exigida por lei específica. Ainda na lição de TEORI ALBINO ZAVASCKI, “a ação de revisão é indispensável apenas quando a relação jurídica material de trato continuado comportar, por disposição normativa, o direito potestativo antes referido(...). Afora casos dessa natureza, a modificação do estado de fato ou de direito produz imediata e automaticamente a alteração da relação jurídica mesmo quando esta tiver sido certificada por sentença, conforme anteriormente assinalado.”

68. Assim, inexistindo específica previsão legal a exigir o prévio ajuizamento de ação revisional, a cessação da eficácia vinculante da decisão transitada em julgado em razão do advento de nova circunstância fática ou jurídica se opera automaticamente, como mera e natural decorrência lógica do que se entende por limites objetivos da coisa julgada. Aplicando-se esses conceitos ao universo do Direito Tributário, tem-se que, ante a inexistência de lei específica prevendo o oposto, a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado face ao advento de nova circunstância jurídica - mais precisamente, face ao advento de precedente definitivo e objetivo do STF em sentido diverso do nela sufragado -, opera-se de modo automático, independentemente do prévio ajuizamento de qualquer ação, muito menos da revisional de que trata o art. 471, inc. I do CPC.

69. Daí que as conseqüências mais acima elencadas (no parágrafo 59 deste Parecer) como sendo decorrentes da cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em face do advento de precedente objetivo e definitivo contrário do STF, operam-se, também, independentemente de prévio pronunciamento judicial nesse sentido. Assim: (i) se o precedente do STF for favorável ao Fisco, a partir do seu advento a Fazenda Nacional simplesmente pode voltar a cobrar o correspondente tributo, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor dali para frente, sem que, para tanto, seja necessário obter prévio pronunciamento judicial; (ii) diversamente, se o precedente do STF for desfavorável ao Fisco, a partir do seu advento o contribuinte-autor simplesmente pode deixar de recolher o correspondente tributo, em relação aos fatos geradores ocorridos dali para frente, sem que, para tanto, seja necessário obter prévio pronunciamento judicial.

70. Note-se que, na situação posta na alínea “ii” acima, o não pagamento, pelo contribuinte-autor, da exigência tributária considerada inconstitucional pelo Plenário do STF, não deverá ser, de qualquer forma, obstaculizado pelo Fisco, tampouco deverá

gerar procedimentos voltados à atuação e à cobrança do que deixar de ser pago; e isso, por óbvio, desde que o não pagamento seja relativo a fatos geradores ocorridos após o advento do precedente definitivo e objetivo da Suprema Corte no sentido da inconstitucionalidade da exigência tributária em questão, eis que, antes disso, a obrigação de recolher o tributo se impunha em face da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, até então operativa.

71. Já no que pertine à situação posta na alínea “i” acima, impende esclarecer que a exigência do tributo pelo Fisco, mediante lançamento e a sua posterior cobrança em execução fiscal, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor após o advento do precedente definitivo e objetivo do STF, sem que, para tanto, seja necessário o ajuizamento de ação judicial, não representa ofensa ao princípio do acesso à justiça, ou, tampouco, aos princípios do contraditório e da ampla defesa, todos de estatura constitucional.

72. De fato, a preservação do primeiro princípio - o do acesso à justiça -, dá-se mediante a ampla possibilidade, sempre aberta ao contribuinte-autor, de ajuizar a correspondente e adequada ação judicial a fim de impedir a exigência do referido tributo pelo Fisco (tutela preventiva), ou de afastar a exigência eventualmente já efetuada (tutela repressiva), o que poderá ser alcançado, inclusive, antecipadamente, mediante medida processual de urgência; já a preservação dos segundos princípios, - os da ampla defesa e do contraditório -, é garantida ao se assegurar o seu pleno exercício, ainda que de forma diferida, nos autos do processo administrativo fiscal tendente a constituir o correspondente crédito tributário, regulado pelo Decreto n. 70.235/72 (com possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito em decorrência da apresentação de impugnação pelo sujeito passivo - art. 151 inc. III do CTN), assim como em eventuais autos judiciais, na - provável - hipótese de o contribuinte-autor ajuizar ação visando impugnar a cobrança.

d) O advento de precedente definitivo e objetivo do STF considera-se ocorrido na data do trânsito em julgado da respectiva decisão. As situações pretéritas devem ser excepcionadas

73. Como a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado contrária ao posterior entendimento sufragado pela Suprema Corte, conforme demonstrado no item anterior, dá-se de forma automática, vale dizer, independentemente de prévio pronunciamento judicial nesse sentido, pode-se afirmar que o direito de que dispõe o Fisco de voltar a exigir o tributo (tido por inconstitucional pela coisa julgada), ou de que dispõe o contribuinte autor de deixar de pagar o tributo (tido por constitucional pela coisa julgada), surge com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, o que, por sua vez, somente pode-se considerar ocorrido com o seu trânsito em julgado; é que, antes disso, por óbvio, o entendimento firmado no acórdão do STF ainda pode ser alterado, de modo que esse entendimento ainda não pode ser tido como realmente definitivo.

74. É legítimo se afirmar, portanto, que a data do trânsito em julgado do acórdão do STF configura, ao menos como regra, o termo a quo para o exercício dos direitos acima referidos. Entretanto, essa regra comporta exceção no que tange, especificamente, ao direito de que dispõe o Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido por inexigível pela coisa julgada que lhe favorecia. Assim, em algumas situações específicas adiante expostas, por razões ligadas ao relevante princípio da segurança jurídica, com os seus corolários em matéria tributária, a saber, os princípios da não surpresa e da proteção da confiança, não há como considerar que a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF configura o marco a partir do qual o Fisco possui o direito de efetuar a cobrança do correspondente tributo, relativo a todos os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor desde então.

75. Para que bem se compreenda quais são essas situações específicas, e o porquê da necessidade de se excepcioná-las, basta pensar na hipótese, que bem as exemplifica, em que um dado contribuinte tenha deixado de efetuar o pagamento de determinado tributo por reputar que assim estava autorizado em razão de coisa julgada formada, a seu favor, considerando inexistente a correspondente relação jurídica tributária, apesar de esse não pagamento ter se dado quando já existia precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao sufragado na coisa julgada, proferido e transitado em julgado em momento anterior à aprovação e publicação do presente Parecer. E mais: mesmo com o advento desse precedente da Suprema Corte, favorável à Fazenda Nacional - que, segundo aqui se entende, fez cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado e, portanto, legitimaria a cobrança do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de então -, o Fisco quedou-se inerte durante anos, não efetuando as correspondentes exigências tributárias.

76. Note-se que, na hipótese acima aventada, o contribuinte-autor deixou de pagar o tributo por considerar que assim estava respaldado por coisa julgada, e o Fisco, mesmo diante do precedente do STF, não efetuou as correspondentes exigências tributárias, numa postura omissiva que, de certo modo, demonstrou a sua adesão ao comportamento do contribuinte. Em hipóteses desse jaez - em que (i) a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, face ao advento de precedente objetivo e definitivo do STF, ocorreu em momento anterior à publicação deste Parecer e (ii) não houve lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF -, não há como legitimamente pretender que, agora, com o entendimento esposado neste Parecer, possa o Fisco exigir, do contribuinte-autor, o tributo relativo a todos esses fatos geradores passados (por óbvio, desde que ocorridos há menos de 5 anos).

77. Essa nova exigência, relativa aos fatos geradores anteriores ao presente Parecer, tendo como marco inicial a data, no passado, do advento da decisão do STF, além de causar ao contribuinte-autor surpresa que não parece compatível com a segurança

jurídica e a confiança que devem iluminar as relações travadas entre o Fisco e os contribuintes, também representaria ofensa direta ao disposto no art. 146 do CTN, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”. Esse dispositivo legal, cuja essência claramente se inspira nos já invocados princípios da não surpresa e da proteção da confiança, veda que novos critérios jurídicos introduzidos pela Administração Pública Tributária em sua atividade de lançar atinja fatos geradores ocorridos em momento anterior à sua introdução, o que parece impedir que o entendimento contido no presente Parecer - que, inequivocamente, configura um novo critério jurídico relativo a lançamento tributário - aplique-se às situações que lhe são pretéritas.

78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se, aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste Parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir desse instante poderão ser objeto de lançamento.

79. Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que, mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento. Por óbvio, se nas situações pretéritas o Fisco já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em relação a essas situações pretéritas o critério jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado “novo”, o que afasta a aplicação do princípio da não surpresa e do art. 146 do CTN; esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos.

80. Afóra essas situações específicas, que se caracterizam, primordialmente, por serem pretéritas a este Parecer, em todas as demais deve incidir a regra referida mais acima, segundo o qual o termo a quo para o exercício do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido como inexigível pela coisa julgada que lhe favorecia é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF.

81. Assim, os precedentes objetivos e definitivos da Suprema Corte, advindos após a publicação deste Parecer, no sentido, por exemplo, da constitucionalidade de determi-

nado tributo, fazem cessar, automaticamente, a eficácia das decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias, de modo que, assim que os respectivos acórdãos transitarem em julgado, o Fisco poderá voltar a cobrar os tributos relativos aos fatos geradores praticados pelos contribuintes- autores a partir de então.

III

Outras questões pertinentes ao tema

a) A cessação da eficácia vinculante de decisão transitada em julgado em face de posterior precedente objetivo e definitivo do STF não se confunde com a “relativização” dessa coisa julgada

82. Neste ponto, importa esclarecer que, conforme já sucintamente salientado logo no início deste Parecer, a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado contrária a posterior precedente objetivo e definitivo do STF, nos termos ora defendidos, não se confunde com a “relativização da coisa julgada inconstitucional”. É que “relativizar a coisa julgada” contrária à posterior jurisprudência do STF (daí a denominação “coisa julgada inconstitucional”) significa rever, desconstituir, desconsiderar ou desfazer os efeitos pretéritos, já produzidos pela respectiva decisão transitada em julgado, em momento anterior ao advento do precedente da Suprema Corte: seria, por exemplo, permitir que, face ao advento de julgado do STF no sentido da constitucionalidade de determinada lei tributária, o Fisco pudesse cobrar tudo aquilo que deixou de ser pago, no passado, a título de tributo, por contribuinte beneficiário de coisa julgada que havia reconhecido a inexistência da relação jurídica tributária face à inconstitucionalidade dessa lei.

83. Registre-se - sem, no entanto, qualquer pretensão de aprofundar e, menos ainda, de esgotar o tema, que não se insere no objeto deste Parecer -, que essa relativização da coisa julgada inconstitucional, ao menos em princípio, e à luz do sistema jurídico positivo, somente pode ser alcançada mediante o manejo de um dos seguintes mecanismos processuais (nos quais a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma dada lei, declarada pelo STF, será utilizada como fundamento para desconstituir anterior coisa julgada): (i) da ação rescisória (art. 485 do CPC), que, desde que ajuizada no prazo decadencial apropriado, tem sido admitida como capaz de desconstituir coisas julgadas contrárias à posterior jurisprudência do STF, seja em controle difuso, seja em controle concentrado, suplantando-se o óbice previsto na Súmula n. 343 da Suprema Corte; (ii) da impugnação à sentença (art. 475-L, inc. II, §1º do CPC) ou dos embargos à execução de sentença contra a Fazenda Pública (art. 741, parágrafo único do CPC), respaldados na alegação de “inexigibilidade do título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal

Federal como incompatíveis com a Constituição Federal”, independentemente de se tratar de decisão do STF proferida em sede de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, desde que, por óbvio, trate-se de sentença que comporta execução. Diz-se que esses dois mecanismos processuais são aptos a relativizar a coisa julgada, ou melhor, as decisões judiciais transitadas em julgado, precisamente porque o seu manejo é capaz de, de certo modo, desconstituí-las, atingindo-lhes ou desfazendo-lhes os efeitos pretéritos, ou seja, aqueles efeitos já produzidos em momento anterior ao advento do precedente do STF.

84. Diversamente, defende-se neste Parecer, apenas, que, pelas razões acima aventadas, a consolidação da jurisprudência do STF em sentido diverso daquele sufragado em anterior decisão tributária transitada em julgado faz cessar, prospectivamente, a eficácia vinculante desta, o que legitima, por exemplo, a cobrança do tributo (antes tido por inconstitucional) em relação aos fatos geradores futuros, ocorridos após a consolidação jurisprudencial, e não em relação aos fatos geradores passados. A tese ora defendida, portanto, não se volta para os efeitos pretéritos da decisão tributária transitada em julgado inconstitucional, dirigindo-se, tão-somente, para os seus efeitos futuros.

85. Com isso, a coisa julgada não é relativizada ou desconsiderada, e sim, preservada e prestigiada em grau máximo, mediante o respeito aos seus limites objetivos, nos quais não há como se considerar compreendida a nova relação jurídica formada em razão da superveniente decisão do STF.

b) A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado prestigia, indiretamente, o princípio constitucional da livre concorrência

86. Não se poderia deixar de registrar, ainda, que o entendimento defendido neste Parecer, além de diretamente prestigiar a coisa julgada mediante a preservação dos seus limites objetivos, produz, também, como relevante efeito jurídico indireto, a preservação do princípio da livre concorrência, que, à luz do art. 170, inc. IV da CF/88, constitui, a um só tempo, fundamento e objetivo da ordem econômica constitucional vigente.

87. De fato, o princípio constitucional da livre concorrência funda-se, se não exclusivamente, ao menos primordialmente, na idéia de isonomia, na medida em que a sua consecução pressupõe que os diversos agentes econômicos possam atuar no mercado em igualdade de condições (por óbvio, desde que inexista razão suficientemente relevante a justificar um eventual tratamento diferenciado). Nas bem lançadas palavras de FERNANDO FACURY SCAFF, pelo princípio da livre concorrência, “busca-se criar as condições para que se realize um sistema de concorrência perfeita, dentro dos objetivos propostos pela Constituição da República em seu art. 3º, e respeitando os princípios da ordem econômica. Para que se possa existir livre concorrência é imperioso que haja isonomia entre os contendores nas arenas no mercado.” (Grifou-se).

88. Trazendo o tema para o campo do Direito Tributário, pode-se afirmar que o princípio da isonomia, num primeiro momento, e o princípio constitucional da livre concorrência, num momento imediatamente subsequente, manifestam-se pela necessidade de se assegurar, ainda nas palavras de FERNANDO FACURY SCAFF, que “os tributos sejam economicamente neutros, para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante. Trata-se do princípio da neutralidade econômica dos tributos, que impede que este tipo de “intervenção econômica” do Estado cause desequilíbrios concorrências” (Grifou-se). Assim, o denominado princípio da neutralidade econômica dos tributos integra, no universo do Direito Tributário, o instrumental necessário a assegurar a consecução dos princípios da isonomia e da livre concorrência.

89. Nesse contexto, percebe-se que uma decisão judicial transitada em julgado que, eventualmente, desonere determinada empresa do pagamento de um dado tributo, quando inexistir decisão similar a beneficiar as demais empresas que atuam no mesmo segmento, possui o condão de impactar de forma direta o desempenho da empresa autora no mercado, tornando-a, ao menos em tese, mais competitiva do que as demais; daí que decisões judiciais desse jaez configuram fatores capazes de abalar a desejada “neutralidade econômica dos tributos”, e, portanto, potencialmente interferem no equilíbrio concorrencial que se espera existente no mercado, especialmente tendo-se em conta a relevância que a carga tributária assume para a existência e sobrevivência dos agentes econômicos.

90. Uma vez compreendida a capacidade que esse tipo de decisão judicial possui de impactar as relações econômicas entre as empresas que atuam num mesmo mercado relevante, já se faz possível apreender, ainda que não em sua totalidade, a magnitude da ofensa aos princípios da isonomia e da livre concorrência que seria infligida caso prevalecesse o entendimento de que a decisão tributária transitada em julgado (voltada à disciplina de relação jurídica tributária de trato sucessivo), proferida em descompasso com posterior posição assumida definitivamente pelo STF, possui o condão de continuar irradiando a sua eficácia vinculante eternamente, inclusive em relação a fatos geradores praticados pela empresa autora após a definição do tema pela Suprema Corte. Aqui, faz-se essencial ter-se em mente, para que bem se entenda a gravidade da situação que exsurgiria desse entendimento, que todas as demais empresas não beneficiárias da mencionada coisa julgada tributária não teriam chances de também obter, junto ao Poder Judiciário, tutela jurisdicional idêntica à obtida pela empresa autora, precisamente porque - e eis aqui aspecto bastante relevante - o direito que foi reconhecido a esta última empresa pela coisa julgada já foi considerado inexistente pela Suprema Corte, responsável, repita-se, por interpretar as leis em face da Constituição em caráter definitivo e final.

91. Assim, conferir essa sobrevida aos efeitos vinculantes emanados da decisão tributária transitada em julgado, admitindo a sua continuidade mesmo após o advento do precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, permitiria, na prática, por exemplo, que empresas beneficiárias de coisas julgadas tributárias estivessem eximidas, para todo o sempre, do pagamento de um determinado tributo, enquanto todas as demais, que atuassem no mesmo segmento econômico, continuariam compelidas ao seu pagamento, - e de forma definitiva, dada a impossibilidade de, com êxito, recorrerem ao Poder Judiciário no intuito de obterem idêntica tutela.

92. Nessa hipótese, a desoneração tributária eterna conferida à empresa autora certamente aniquilaria, ou, pelo menos, prejudicaria sensivelmente, a existência de uma verdadeira relação concorrencial no segmento de mercado de que faz parte tal empresa. Note-se que, no caso, a carga tributária deixaria de ser economicamente neutra, passando a interferir nas relações econômicas de modo a desequilibrar - ou mesmo eliminar - a concorrência, ferindo fatalmente a isonomia.

93. Atento a essa circunstância, assim se manifestou o Ministro TEORI ALBINO ZAVASKI a respeito do tema: “Ofenderia o mais elementar senso de justiça invocar a força da coisa julgada do caso concreto para, por exemplo, impor a determinada pessoa uma carga tributária que o Supremo Tribunal Federal declarou inexistente ou nula ou inexigível para todas as demais; ou, por exemplo, para assegurar a um cidadão o privilégio de receber determinado benefício remuneratório ou gozar de favor fiscal que é negado, com força vinculante, a todos os demais cidadãos as mesmas condições.”

94. É por isso que se disse, ao início deste tópico, que a tese defendida no presente Parecer produz o efeito jurídico indireto de preservar o princípio constitucional da livre concorrência, impedindo que eventuais coisas julgadas contrárias ao entendimento posteriormente firmado, com ares de definitividade, pela Suprema Corte se tornem fatores de desequilíbrio ou, mesmo, de eliminação, da concorrência que deve existir entre os agentes econômicos que atuam num mesmo mercado relevante.

IV

Considerações finais: aplicação prática do entendimento firmado neste Parecer

95. Após todo o exposto, cabe, aqui, fazer algumas considerações de ordem prática, voltadas, num primeiro momento, para aquele Procurador da Fazenda Nacional que, eventualmente, deparar-se com uma coisa julgada tributária desfavorável à Fazenda Nacional, na qual se reconheceu, por exemplo, a inexistência de uma dada relação jurídica tributária de trato continuado face à inconstitucionalidade da respectiva lei tributária de incidência. Nessas hipóteses, caso constate que tal lei tributária já foi reconhecida como constitucional por precedente objetivo e definitivo da Suprema

Corte (que são aqueles assim definidos no parágrafo 51 deste Parecer), o Procurador da Fazenda Nacional deverá adotar as seguintes providências:

1ª - analisar o cabimento, no caso, de ação rescisória. Sendo cabível, ação rescisória deverá ser ajuizada, requerendo-se: i - a desconstituição da coisa julgada tributária contrária ao posterior precedente do STF, com fulcro no art. 485, inc. V do CPC, o que, segundo o entendimento da Suprema Corte, não encontra óbice na sua Súmula n. 343; ii - o posterior re julgamento da causa originária, o que deverá ser feito à luz do entendimento do STF sobre a questão jurídica nela discutida.

2ª - concomitantemente ao ajuizamento da ação rescisória, o Procurador da Fazenda Nacional deverá encaminhar cópia dos respectivos autos judiciais à Delegacia da Receita Federal do Brasil do domicílio fiscal do contribuinte-utor, para que possam ser, desde logo, iniciados os procedimentos necessários à cobrança administrativa do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF, ou após a publicação deste Parecer, conforme o caso.

3ª - não sendo cabível, no caso, o ajuizamento de ação rescisória, especialmente em razão do escoamento do respectivo prazo decadencial, o Procurador da Fazenda Nacional deverá, apenas, encaminhar cópia dos respectivos autos judiciais à Delegacia da Receita Federal do Brasil do domicílio fiscal do contribuinte-autor, para que possam ser ali iniciados os procedimentos necessários à cobrança administrativa do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF, ou após a publicação deste Parecer, conforme o caso.

96. Registre-se, no que tange à primeira providência acima elencada, que sempre que ainda for cabível o ajuizamento de ação rescisória a fim de desconstituir decisão tributária transitada em julgado desfavorável à Fazenda Nacional, tal ação deverá ser ajuizada, ainda que se trate de decisão cuja eficácia vinculante, nos termos deste Parecer, já se encontra cessada. E isso por que, apenas por meio da ação rescisória é que será possível à Fazenda Nacional, com a desconstituição da coisa julgada e o re julgamento da causa originária, realizar a cobrança do tributo que deixou de ser pago no passado, durante o período em que a decisão tributária transitada em julgado ainda produzia efeitos, observados, sempre, os parâmetros fixados no Parecer PGFN/CRJ n. 2740/2008.

97. No que tange à segunda providência acima referida, vale salientar, apenas, que como a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado já ocorreu, e de forma automática, a cobrança administrativa (lançamento) do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após a cessação da eficácia, ou após a publicação deste Parecer, não precisa aguardar o desfecho da ação rescisória para que, só então, seja efetivada. Não precisa e não deve: é que, como a cobrança administrativa em relação aos novos fatos geradores não encontra óbice na coisa julgada anterior, a sua realização se impõe, até porque o prazo de decadência para tanto já estará em curso.

98. Num segundo momento, as considerações de ordem práticas são voltadas àquele Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que, eventualmente, em suas atividades fiscalizatórias, verificar que determinada pessoa física ou jurídica não está recolhendo determinado tributo sob a justificativa de que tal conduta se encontra respaldada em coisa julgada tributária, na qual se reconheceu, por exemplo, a inexistência da correspondente relação jurídica tributária de trato sucessivo face à inconstitucionalidade da respectiva lei de incidência. Nessa hipótese, caso constatare que tal lei já foi reconhecida como constituinte por precedente objetivo e definitivo da Suprema Corte (ver parágrafo 51 deste Parecer), o Auditor-Fiscal deverá adotar as seguintes providências:

1ª - iniciar os procedimentos administrativos tendentes a constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor após o advento do precedente do STF, ou após publicação deste Parecer, conforme o caso.

2ª - dar ciência de tal fato à unidade da Procuradoria da Fazenda Nacional do domicílio fiscal do contribuinte - ator, de modo a possibilitar que a PGFN analise o cabimento, no caso, de ação rescisória a fim de desconstituir a anterior coisa julgada tributária, o que, conforme visto, viabilizaria a cobrança do tributo que deixou de ser pago no passado, durante o período em que a decisão tributária transitada em julgado ainda produzia efeitos, observados, sempre, os parâmetros fixados no Parecer PGFN/CRJ n. 2740/2008.

V

Síntese do exposto

99. Eis a síntese das principais considerações/conclusões expostas ao longo do presente Parecer:

(i) a alteração nos suportes fático ou jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado;

(ii) possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

(iii) o advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias;

(iv) como a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado é automática, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial;

(v) em regra, o termo a quo para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepciona-se essa regra, no que tange ao direito do Fisco de voltar a cobrar, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo a quo do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer.

100. Feitas estas considerações, sugere-se a divulgação deste Parecer a todas as unidades da PGFN, bem como a todas as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 07 de fevereiro de 2011.

LUANA VARGAS MACEDO
Procuradora da Fazenda Nacional
De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 07 de fevereiro de 2011.

JOÃO BATISTA DE FIGUEIREDO
Coordenador de Consultoria Judicial
De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 08 de fevereiro de 2011.

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO
Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 30 de março de 2011.

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

De acordo. À consideração do Senhor Ministro de Estado da Fazenda. Caso aprovado, publique-se o despacho e o presente Parecer no Diário Oficial da União (DOU), dando-lhes ampla divulgação nesta PGFN e na SRFB.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 30 de março de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

Este texto não substitui o publicado no D.O.U.

<http://www.in.gov.br> acesso 26/05/2011

PARECER

POLÍTICA MUNICIPAL DE INCENTIVOS FISCAIS E FINANCEIROS – LIMITES DA CONSTITUIÇÃO E DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – AUTONOMIA FINANCEIRA, ADMINISTRATIVA E POLÍTICA DAS UNIDADES FEDERATIVAS — PARECER

Ives Gandra da Silva Martins

CONSULTA

Formula-me, o eminente Secretário de Negócios Jurídicos do Município de ITATIBA, Dr. Marco Aurélio Germano de Lemos, a seguinte consulta:

- 1) “Pode o município, através de lei específica, conceder incentivo financeiro com o objetivo de atrair empresas para que venham a se instalar em seu território?
- 2) Em caso positivo, quais são esses benefícios e de que forma se dá a concessão?
- 3) Ainda tendo-se em conta a possibilidade da concessão, como amoldar os benefícios ao orçamento do município, à legislação tributária e, sobretudo, à Lei de Responsabilidade Fiscal?
- 4) É possível exigir algum tipo de contrapartida por parte das empresas? Se positivo, quais seriam as hipóteses?”

RESPOSTA

Farei cinco rápidas considerações antes de responder às questões formuladas.

A primeira delas diz respeito ao perfil da Federação Brasileira. Pela primeira vez, em sua história, entra o Município como entidade federativa¹.

1. Escrevi: “O município não é, na concepção clássica da Federação, parte dela, mas entidade submetida ou aos Estados ou ao poder central.

Está o artigo 18 do Texto Supremo assim redigido:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição (grifos meus)².

É cediça, em direito constitucional, a afirmação que a Federação não comporta níveis de autonomia, com entes de 1º, 2º ou 3º graus, mas esferas de competência, sendo tais esferas de livre atuação da pessoa jurídica de direito privado que as possua.

Nem a União é superior aos Estados, nem os Estados aos Municípios, mas cada uma destas entidades, na sua esfera de atuação determinada pelo constituinte, tem plena autonomia.

A autonomia federativa caracteriza-se por tríplice faculdade de exercício, ou seja, a política, a administrativa e a financeira. Nos limites da Lei Suprema, não é possível a invasão de competência de atribuições ou legislativa de cada uma das mais de 5.500 pessoas jurídicas de direito público da Federação, por qualquer delas. Nem a União pode invadir aquelas dos Estados, nem estas aquelas dos Municípios ou os Municípios de qualquer delas³.

Compreende-se a razão pela qual, em nível constitucional, nenhum município tenha merecido discriminação de competência impositiva nas Federações existentes.

Na doutrina clássica e na experiência comparada não se oferta força maior à autonomia dos municípios, pois, à evidência, não estão eles abrindo mão de um poder que os Estados ou províncias federadas abrem, se não pretendem compor-se em confederação. A substituição da soberania pela autonomia, isto é, por liberdade de ação mais limitada, preenche, pois, a concepção clássica do federalismo” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 3º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2001, 2ª. ed., p. 5).

2. “O reconhecimento, no atual Texto, de autonomia idêntica àquela outorgada a Estados, fortalece tal pessoa jurídica de Direito Público, que na história do País desenvolveu papel preponderante. Talvez em nenhum país da América a importância municipal tenha sido tão acentuada quanto no Brasil. Não se deve, todavia, esquecer que a República da Alemanha é uma Federação, e lá os municípios, desde a Idade Média, constituíam-se em verdadeiras cidades-Estados, o que já ocorrera com a “Polis” da Grécia clássica ou com a Itália Pré-Renascentista. A Itália, todavia, é um Estado unitário” (Ob. cit., 3º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2001, 2ª ed., p. 6).

3. O “caput” do art. 1º da E.C. n. 1/69 está assim redigido: “O Brasil é uma República Federativa, constituída sob o regime representativo, pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios”.

Um segundo aspecto merece ser preambularmente tratado, antes das respostas que darei às perguntas examinadas. Diz respeito à lei de responsabilidade fiscal e seu artigo 14.

Tal artigo cuida dos incentivos fiscais em suas diversas modalidades (incentivos, subsídios, isenções, remissões, anistias, alíquotas zero, financiamentos etc.), que objetivam fortalecer o crescimento de um país e de algumas regiões em particular, as quais não se desenvolveriam se não houvesse sua concessão⁴.

Houve por bem, o constituinte, para um país como o nosso, ainda no rol das nações emergentes, entender que o próprio princípio da igualdade, elevado a nível de princípio fundamental – um dos cinco que a Constituição coloca em tal patamar— poderia ser afastado para permitir o desenvolvimento regional, tendo consagrado, como norma maior, o artigo 151, inciso I, cuja dicção é a seguinte:

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 (grifos meus)⁵.

4. Antonio Roberto Sampaio Dória, em prefácio de livro que coordenou, esclareceu: “Enfeixa este volume uma série de estudos sobre tema de relevante interesse e atualidade: o programa de incentivos fiscais, suas causas, políticas e metas, suas estruturas e técnicas, seus malogros e múltiplos êxitos. Velho instrumento de vitalização econômica dirigida, o estímulo tributário desdobrou-se no Brasil, na década passada, num leque de alternativas que em originalidade, amplitude e ambição de propósitos, não encontra símile no mundo contemporâneo. Programas de desenvolvimento lastreados em análoga instrumentação, como o do *Mezzogiorno* na Itália meridional e o de Porto Rico nas Antilhas, apequenam-se diante da experiência brasileira que, ainda quase só potência, entremostra apenas seus primeiros frutos.

Do ângulo positivo, revelou o incentivo fiscal extraordinária flexibilidade em se acomodar aos mais diversificados escopos. **Constituiu-se, ademais, em excelente fórmula de compromisso para integrar, no projeto comum de desenvolvimento e correção de desequilíbrios do país, o dinamismo do processo econômico privado e a necessária coordenação pública, definindo prioridades e distendendo, com renúncia da receita, a mola que o impulsiona**” (grifos meus) (*Incentivos fiscais para o desenvolvimento*, ob. cit. p. 9).

5. Pinto Ferreira comenta: “O inciso I do art. 151 desdobra-se em duas partes: a primeira contempla a uniformidade de tributos; a parte final traz uma exceção, admitindo a concessão de

Em outras palavras, para uma nação emergente, os estímulos fiscais são de relevância inequívoca.

Como conciliar, todavia, os princípios da estrita administração da coisa pública, em rígida conformação orçamentária, e a necessidade de alavancar o desenvolvimento através de estímulos?⁶

De rigor, apenas limitando sua concessão à comprovação do impacto orçamentário naqueles concedidos **à custa de receita programada**.

incentivos fiscais a fim de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país. Muitas áreas são beneficiadas com projetos tipo Sudene, Sudam etc.

Os incentivos fiscais constituem estímulos concedidos aos contribuintes no plano da tributação, excluindo total ou parcialmente o crédito tributário para utilização em empresa de setores ou áreas da economia definidas por lei como de interesse para o desenvolvimento.

Os incentivos fiscais são, por conseqüência, técnicas empregadas pelo Estado para a realização de determinados objetivos” (*Comentários à Constituição Brasileira*, 5º vol., Ed. Saraiva, São Paulo, 1992, p. 364/5).

6. José Cretella Jr., ao comentar o inciso I do artigo 151 escreve: “Quebra-se aqui, pela primeira vez, no Direito Constitucional Brasileiro, o princípio da uniformidade do imposto em todo o território nacional, tendo o legislador constituinte de 1988 invocado, para tanto, a outorga de incentivos fiscais, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país. Não contente com a regra jurídica constitucional do texto integrante da estrutura da Carta Política, a regra é reiterada com outro dispositivo inserto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 40: “É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de 25 anos, a partir da promulgação da Constituição”. O § único do art. 40, o art. 41, ‘caput’, e seus 3 parágrafos, completam a regra jurídica que ordena a distinção ou preferência da Zona Franca de Manaus, em detrimento de outros pontos do país.

O problema dos incentivos fiscais têm sido campo de freqüentes polêmicas por parte de tributaristas (cf. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*; Rui Barbosa Nogueira, *Curso de direito tributário*, 10ª. ed., Ed. Saraiva, 1990, p. 190; Ives Gandra Martins, *Sistema tributário na Constituição de 1988*, São Paulo, 1989, p. 132/5; Celso Bastos e Ives Gandra Martins, *Comentários à Constituição do Brasil de 1988*, 6º vol., tomo I, p. 219/223) e de constitucionalistas (cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Comentários*, 5ª. ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1984, p. 158 e 6ª. ed., 1986, p. 56; Pontes de Miranda, *Comentários*, 3ª. ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1987, vol. II, p. 438/444).

Incentivo fiscal é a medida imposta pelo Poder Executivo, com base constitucional, que exclui total ou parcialmente o crédito tributário de que é detentor o poder central em prol do desenvolvimento de região ou de setor de atividade do contribuinte. Conseqüência do intervencionismo estatal, a exoneração fiscal ou exoneração tributária por um lado, quebrando o princípio da uniformidade do imposto, suspende a incidência do imposto, exonerando o contribuinte de recolhê-lo e, por outro lado, propicia a expansão econômica de certa região ou de certa atividade do particular contribuinte. Implantando-se a exoneração tributária por meio de incentivos fiscais, a medida extrafiscal tomada somente produz resultados positivos, quando acompanhada de outras providências globais adotadas pelo poder central” (*Comentários à Constituição 1988*, vol. VII, Forense Universitária, Rio de Janeiro, 1992, p. 3584/5).

Todo o incentivo fiscal que não se vincule a qualquer receita programada, para o qual não haja qualquer projeção de gastos, ou seja, em que o custo municipal para sua concessão é zero, refoge a rigidez orçamentária à falta de elemento capaz de perturbar o equilíbrio entre receitas e despesas públicas⁷.

Em termos diversos, todo o estímulo fiscal cuja concessão possa provocar um impacto negativo no orçamento, com possível redução de recei-

7. Escrevi tanto sobre a visão clássica, como sobre a concepção keynesiana o que se segue: “2.1.4. Um rápido comentário se faz necessário, enquanto ainda estamos procurando balizar os limites das despesas de segurança para os efeitos do presente trabalho, a respeito da técnica dos orçamentos, que representam as repercussões do sistema fiscal sobre as variações macro-econômicas (renda nacional, emprego, nível de preços, taxa de desenvolvimento e balanço de pagamentos), na dependência da relação existente entre o gasto público e os impostos (niveleção orçamentária).

Os economistas clássicos, antes da grande Depressão Americana de 1930, viam, em uma política equilibrada de receita e de despesas, efeitos que se anulavam, já que as despesas públicas representariam apenas um complemento na corrente dos gastos nacionais.

Foi Lord Keynes quem alterou o exame do problema, a partir do multiplicador unitário, com o que o Estado poderia intervir e alterar conjunturas difíceis, pela utilização de recursos, relacionando as receitas fiscais e as despesas conduzidas, na medida das necessidades.

JESSE BURKHEAD, no seu já citado trabalho intitulado “El presupuesto nivelado” (p. 24), assim resume o pensamento de Hansen e Lerner, que definiram a teoria de Keynes: “Este enfoque de la política fiscal considera los ingresos y gastos públicos y de la Deuda exclusivamente como instrumentos para controlar el gasto global de la comunidad. Estos son los instrumentos; la finalidad, mantener un nivel estable de ocupación a precios constantes.

Impuestos y gastos deben aumentarse o reducirse tan sólo para modificar el ritmo de gasto de la comunidad; los títulos de la Deuda se venderían al público para absorber sus fondos ociosos y reducir así la liquidez en épocas de inflación, y se recogerían para aumentar la liquidez en épocas de depresión”.

O multiplicador unitário dos pressupostos equilibrados, conforme o pensamento Keynesiano pode ser enunciado, conforme o fez BUCHANAN (p. 87 da obra citada): “*Una variación en el volumen del presupuesto, mientras se mantenga equilibrado, ejercerá un efecto sobre la renta nacional monetaria aproximadamente igual a la variación en el presupuesto*”

sendo que são condições para sua análise a necessidade de

1. o volume total de variação no gasto público, adotar a forma de compra de bens e serviços reais, produzidos correntemente na economia doméstica;

2. a variação no orçamento ser financiada por impostos com efeitos semelhantes ao do imposto de renda;

3. o gasto público não substituir o gasto privado;

4. a poupança dos contribuintes ser igual à dos fornecedores do governo;

5. os gastos de inversão não se alterarem, se houver variações no orçamento;

6. o sistema bancário-monetário permitir variações nos gastos;

7. a conduta individual não ser afetada diretamente pela variação do orçamento” (*Desenvolvimento Econômico e Segurança Nacional – Teoria do Limite Crítico*, José Bushatsky, 1971, p. 34/35).

tas, deve ser submetido a todos os severos controles que a Constituição e a lei orçamentária impõem. Não aqueles cujo impacto é nenhum, visto que sua concessão não reduz receitas – no futuro aumenta-las-á – não tem reflexo, não afeta o orçamento, não gera qualquer despesa não programada.

Não foi senão este o espírito do artigo 14 da LRF, cuja dicção transcrevo:

Art. 14 – A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do artigo 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no “caput”, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º. A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º. Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o “caput” deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º. O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança⁸.

8. Ricardo Lobo Torres escreve: “A expressão renúncia de receitas, equivalente a gasto tributário (tax expenditure), entrou na linguagem orçamentária americana nas últimas décadas e

Passo a analisá-lo.

Nitidamente, o artigo 14 diz respeito à primeira modalidade de estímulos, ou seja, àqueles que podem acarretar impacto orçamentário, razão pela qual houve por bem o legislador explicitar as condições que deveriam orientar o poder concedente.

Assim é que o “caput” do artigo faz clara menção à **concessão** ou ampliação da **qual decorra renúncia de receita**, receita esta necessariamente prevista, razão pela qual o impacto orçamentário-financeiro deve ser considerado. Se a **renúncia de receita inexistir**, sempre que o estímulo fiscal resulte em “custo orçamentário zero”, tal estímulo não está hospedado pelo artigo 14 e toda a seqüência do artigo é inaplicável, na medida em que, naquele exercício, não implica renúncia **de receita orçamentária programada**, a que se refere o artigo⁹.

Tal interpretação não só é coerente com o espírito da Constituição (art. 151), como, por outro lado, abre espaço notável à evolução das entidades federativas dependentes de estímulos para progredir.

A possibilidade de ofertar-se estímulos fiscais “a custo zero”, sem nenhum impacto sobre orçamento, distende amplo campo para o desenvolvimento das pessoas jurídicas de direito público que compõem a Federação, pois permite a atração de investimentos, facilitando a criação de empregos na localidade, com futura geração de receita tributária maior,

adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Surrey. Gastos tributários ou renúncias são mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda, etc) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc.)” (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 5ª ed., Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1998, p. 165).

9. Ricardo Lobo Torres esclarece: “As despesas e a receita são as duas faces da mesma moeda, as duas vertentes do mesmo orçamento. Implicam-se mutuamente e devem se equilibrar.

A partir da década de 30 predominou a ideologia keynesiana, que admitia os orçamentos deficitários e o excesso da despesa pública, ao fito de garantir o pleno emprego e a estabilidade econômica.

Essa política foi ultrapassada na década de 80 pelo discurso do liberalismo social, que sinalizou no sentido da contenção dos gastos públicos e dos privilégios e do aumento das receitas, para o equilíbrio financeiro do Estado. A CF de 88 traz no capítulo do orçamento inúmeros dispositivos no sentido da transparência e do controle da despesa pública (vide p. 105 e segs.), embora, contraditoriamente, crie despesas incontroláveis na área social e na econômica” (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 5ª. ed., Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1998, p. 165).

por força do progresso que tais investimentos podem trazer à entidade. Por esta razão, o princípio da igualdade foi afastado pelo artigo 151, e o artigo 63 da LRF abriu, para os “incentivos onerosos”, tratamento não tão rígido para os municípios com menos de 50.000 habitantes¹⁰.

Em outras palavras, para encerrar esta parte do parecer, é de se entender que há duas espécies de incentivos: aqueles que causam impacto sobre a receita e o orçamento, aos quais podemos denominar de “incentivos onerosos” no orçamento atual da entidade que o concede; e aqueles outorgados a “custo zero”, que não causam qualquer impacto sobre as finanças do ente federativo, implicando desenvolvimento da região e futuro crescimento de arrecadação, em face da geração de empregos e outros fatores de progresso decorrentes da estimulação fiscal concedida¹¹. Isto porque os incentivos previstos no orçamento atual para atrair investimentos futuros, que não se sabe se virão, serão sempre zero, pois, se não

10. O artigo 63 da LRF está assim redigido: “É facultado aos Municípios com população inferior a 50.000 habitantes optar por:

I. aplicar o disposto no art. 22 e no § 4º do art. 30 ao final do semestre;

II. divulgar semestralmente: a) (vetado); b) o Relatório de Gestão Fiscal; c) os demonstrativos de que trata o art. 53;

III. elaborar o Anexo de Política Fiscal do plano plurianual, o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais da lei de diretrizes orçamentárias e o Anexo de que trata o inciso I do art. 5º a partir do quinto exercício seguinte ao da publicação desta Lei Complementar.

§ 1º A divulgação dos relatórios e demonstrativos deverá ser realizada em até 30 dias após o encerramento do semestre.

§ 2º Se ultrapassados os limites relativos à despesa total com pessoal ou à dívida consolidada, enquanto perdurar esta situação, o município ficará sujeito aos mesmos prazos de verificação e de retorno ao limite definidos para os demais entes”.

11. Critiquei o texto do artigo 165, § 6º, cuja dicção é a seguinte: “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” da forma que se segue: “Por fim, a expressão “benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” representa a complementação do papel estimulador do Estado na busca de determinados objetivos.

O discurso peca de novo pela imprecisão. Se os benefícios tributários são amplos, neles incluídas estão as isenções, razão pela qual a repetição não se justificaria. Se são restritos, à evidência, teriam que ser discriminados como foram as isenções. Por outro lado, há a considerar que os subsídios são também benefícios, e os benefícios são subsídios, com o que a conjunção “e” resta inconsistente em dois sinônimos, fartamente abrangentes em sua natureza, a saber: subsídios e benefícios de natureza financeira, creditícia e tributária. E aqui mais uma vez peca o constituinte pelo mau discurso, ao fazer menção aos subsídios e benefícios financeiros, gênero que encampa, naturalmente, aqueles benefícios ou subsídios de natureza creditícia” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º volume, Tomo II, Ed. Saraiva, 1991, p. 234).

vierem, nenhuma arrecadação haveria e se vierem, trazendo desenvolvimento, a arrecadação seria idêntica àquela, se não viessem.

Nitidamente, aos incentivos não onerosos para efeitos de receita tributária, o artigo 14 não se aplica, em inteligência que albergo e que torna esse dispositivo compatível com o 151 da Constituição e não seu inviabilizador, até porque se o fosse tornar-se-ia inconstitucional.

Um terceiro ponto merece reflexão.

É relevante acentuar que antes de 1988, o Município tinha uma autonomia mais limitada, visto que não era uma entidade federativa. Basta dizer que não possuía lei orgânica própria, que representa a Constituição do Município, mas uma lei orgânica estadual a reger todos os Municípios, que compunham o único ente federativo regional, que era o Estado.

A elevação do Município ao patamar de entidade federativa só ocorreu com a Constituição de 1988, devendo-se em parte à força do movimento municipalista e em parte à própria história do país, em que o Município exerceu função na sua formação de particular relevância¹².

Ora, no momento em que a Lei Maior deu ao Município o “status” federativo – nos Comentários que elaborei com Celso Bastos, comparando o texto da Constituição de 23 Federações, não encontramos nenhuma com outorga de tal nível constitucional ao Município – à evidência, passou a valorizar em grau incomensuravelmente maior sua autonomia financeira, administrativa e política, ao ponto de lhe permitir ter a própria lei orgânica, não mais sujeita a um texto estadual de obrigatória aplicação a todos os Municípios daquela unidade federativa¹³.

12. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ao comentar o artigo 18 da Lei Suprema, esclarece: “Entes político-administrativos. Na técnica da Constituição vigente, o todo, o Estado federal, quer dizer, a República Federativa do Brasil, integra como entes a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Todos esses entes são “político-administrativos”, ou seja, exercem funções políticas e funções administrativas.

São eles reciprocamente “autônomos”, melhor dizendo, reciprocamente independentes. Não há sujeição hierárquica entre eles. Cada um, na esfera de competências que a Constituição lhes atribui (“nos termos da Constituição”), goza de plena autodeterminação. Esta, circunscrita pelas normas desta Carta, não é “soberana” e sim “autônoma” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 1, Ed. Saraiva, 2000, São Paulo, p. 138).

13. O artigo 29 da Constituição Federal principia com a seguinte dicção: “Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias,

Esta é a razão pela qual não se pode interpretar o perfil jurídico de Município após 1988, à luz de legislações pretéritas ou das semi-autonomias outorgadas pela Lei Suprema de 1967, de indiscutível limitação às forças dos burgos brasileiros¹⁴.

Para a compreensão do que vou escrever na resposta é fundamental que se entenda que o Município desde 1988 possui autonomia financeira, administrativa e política consideravelmente maior que nos textos constitucionais anteriores¹⁵.

Passo, agora, a examinar um quarto aspecto. Refere-se à lei complementar n. 24/75.

Reza seu artigo 9º:

Art. 9º - É vedado aos Municípios, sob pena das sanções previstas no artigo anterior, concederem qualquer dos benefícios relacionados no art. 1º no que se refere à sua parcela na receita do imposto de circulação de mercadorias¹⁶.

e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: ...”.

14. O “caput” do artigo 15 da Constituição pretérita estava assim redigido: “ Art. 15. A autonomia municipal será assegurada:

I - pela eleição direta de prefeito, vice-prefeito e vereadores, realizada simultaneamente em todo o País; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 22, de 1982)

II - pela administração própria, no que respeite ao seu peculiar interesse, especialmente quanto:

a) à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação de suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; e

b) à organização dos serviços públicos locais”.

15. Pontes de Miranda comenta tais limitações: “Município tem a competência para legislar sobre a organização dos serviços públicos locais, não, porém, para a criação de órgãos que digam respeito à fiscalização dos outros poderes se foi preestabelecido pela lei orgânica o modo de fiscalização. Isso, que, no plano federal, compete à Constituição federal (cf. Constituição de 1967. arts. 42, III, 70 e 15, § 3º, c), e, no plano estadual, à Constituição estadual, não pode ficar, no plano municipal, à mercê das Câmaras Municipais: à Constituição federal e à estadual corresponde a lei orgânica; aos Poderes Constituintes federal e estadual, a Assembléia Legislativa” (Comentários à Constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969, tomo II, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 338).

16. O artigo 1º da LC 24/75 está assim redigido: “Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

Nada obstante, ter sido a referida lei recepcionada pela Constituição de 1988, a discussão que se colocou para considerar-se recepcionada a lei, foi, fundamentalmente, a que dizia respeito à concessão de incentivos fiscais pelos Estados de ICM, imposto de vocação nacional, outorgado, pelo constituinte, à competência regional impositiva¹⁷.

E compreende-se tal recepção, visto que o incentivo, com base no ICMS, ofertado por um Estado, pelo princípio da não cumulatividade, em operações interestaduais, terminaria por beneficiar este Estado, em nível de recepção de investimentos, e seria suportado por outros Estados, sempre que a mercadoria nele chegasse, trazendo um direito a compensação de um tributo não pago. Em outras palavras, o produto do Estado incentivador ficaria menos oneroso, à custa do reconhecimento de um tributo não pago, como se pago fosse, pelo outro Estado¹⁸.

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

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

17. Escrevi: “O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços é aquele que oferta, de longe, os maiores problemas de aplicação.

De início, não é demais lembrar que, embora com espectro consideravelmente aumentado, os Estados e o Distrito Federal serão obrigados a repassar 25% do arrecadado para os Municípios, elevando-se, pois, a participação destes em 5%.

Não é também demais lembrar que o antigo ICM tinha já um perfil doutrinário e jurisprudencial conformado, talvez valendo para sua definição aquela aprovada pelo 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário, à luz do relatório baseado no texto também sugerido pelo III Simpósio Nacional de Direito Tributário, em 1978, a saber:

“A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo” (grifos não constantes do texto) (*O Sistema Tributário na Constituição*, 6ª ed., Ed. Saraiva, 2007, p. 490).

18. Ylves José de Miranda Guimarães ensina: “Resulta o valor acrescido de um valor composto dos elementos que integram ou se agregam à mercadoria na sua produção e vêm a corresponder ao valor do produto adquirido pelo consumidor. Não funciona, repetimos, como sua base de cálculo, porquanto, quando da aplicação da sua vera hipótese de incidência pela ocorrência do seu fato gerador, a base impositiva aplica-se na operação total de circulação de mercadorias (entrada + saída). Do imposto calculado na saída se deduzirá o imposto pago na entrada, por força do princípio da não-cumulatividade. E a base de cálculo na saída não é o valor acrescido, mas o imposto

Esta é a razão da disposição do artigo 8º, que objetivou atalhar tais procedimentos, tendo sido, em face deste dispositivo, considerada recepcionada a Lei Complementar n. 24/75¹⁹.

É bem verdade que parte dela teve tratamento novo na Lei Complementar n. 87/96, remanescendo, todavia, a disposição dos Convênios a serem respeitados, nos termos do § 2º do artigo 155, incisos IV, V, VI e XII, letra “g”, da Lei Suprema atual, que reiterou regras da pretérita Lei Maior.

À nitidez, no que concerne à partilha do ICMS para os Municípios, de acordo com o artigo 159, § 3º, da Carta Magna, tal recepção superficialmente pretendida, merece algumas considerações, não realizadas até o presente, ao menos, jurisprudencialmente²⁰.

A primeira delas é de que a LC n. 24/75 foi feita à época em que o Município não era uma entidade federativa e sua lei orgânica era estadual, POIS FAZIA O MUNICÍPIO PARTE DO ESTADO.

Hoje, não. É uma entidade federativa com autonomia própria financeira, administrativa e política muito maior do que era no passado²¹.

sobre a saída deduzido do imposto sobre entrada” (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 3, CEEU/Resenha Tributária, 1978, p. 371).

19. O artigo 8º da Lei Complementar 24/75 está assim redigido: “Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

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

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos [itens VIII](#) e IX do art. 21 da Constituição federal”.

20. O § 3º do artigo 159 está assim redigido: “§ 3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.”

21. Celso Bastos utiliza-se da expressão “níveis”, ao dizer: “No que toca à repartição de competências entre os três níveis de governo existentes no Brasil, a Constituição adotou o seguinte critério: competem aos Municípios todos os poderes inerentes a sua faculdade para dispor sobre tudo aquilo que diga respeito ao seu interesse local; competem aos Estados-membros todos os poderes residuais, isto é, tudo aquilo que não lhes foi vedado pela Magna Carta, nem estiver contido entre os poderes da União ou dos Municípios.

O conceito-chave utilizado pela Constituição para definir a área de atuação do Município é o de interesse local. Cairá, pois, na competência municipal tudo aquilo que for de seu interesse

Em segundo lugar, o artigo 8º foi recepcionado, como sanção ao descumprimento dos incisos IV, V e VI do § 2º do artigo 155 da CF, em que as competências do Senado Federal e dos Estados se integram, estando assim redigidos:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

...

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; ... (grifos meus)²²,

local. É evidente que não se trata de um interesse exclusivo, visto que qualquer matéria que afete dada comuna findará de qualquer maneira, mais ou menos direta, por repercutir nos interesses da comunidade nacional. Interesse exclusivamente municipal é inconcebível, inclusive por razões de ordem lógica: sendo o Município parte de uma coletividade maior, o benefício trazido a uma parte do todo acresce a este próprio todo. Os interesses locais dos Municípios são os que entendem imediatamente com as suas necessidades imediatas, e, indiretamente, em maior ou menor repercussão, com as necessidades gerais" (Curso de direito constitucional, 11ª ed., Saraiva, 1989, São Paulo, p. 277).

22. Escrevi: "O inc. VI oferta estranho comando, visto que impede que as alíquotas internas sejam inferiores às aplicadas nas operações interestaduais. Como estas são estabelecidas pelo Senado Federal, à evidência, as alíquotas internas, em tese, teriam sua implantação uniforme pelo Senado, tornando praticamente inútil o disposto no inciso anterior, que permite ao Senado estabelecer alíquotas máximas e mínimas para tais operações.

Abre, todavia, o inciso, exceção para a deliberação dos Estados, com o que o dispositivo torna-se completamente esvaziado de conteúdo, visto que tais alíquotas sempre serão estabeleci-

que outorgam aos Estados conveniados o direito de opinarem sobre isenções nas operações interestaduais à luz do inciso XII letra 'g' com a seguinte dicção:

XII - cabe à lei complementar:

...

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

...²³.

Nenhum dispositivo neste sentido há no art. 159 sobre a matéria, ao contrário, simplesmente, declara o § 3º, deste artigo que:

3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II²⁴,

estando o § único do artigo 158 assim redigido:

das pelos Estados nos termos do inc. XII, 'g'" (*O Sistema Tributário na Constituição*, 6ª. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 581).

23. Fernando Albino de Oliveira escreve: "O termo isenção, usado pelo legislador constituinte, na redação do § 6º, do art. 150, numa interpretação sistemática da Constituição, deve ser ampliado de modo a compreender quaisquer benefícios tributários, entendidos estes como sendo os concedidos no âmbito da relação jurídica obrigacional entre fisco e contribuinte, antes da sua extinção pelo pagamento do imposto. Tal ampliação, entretanto, não permite abarcar também as vantagens financeiras outorgadas em momento lógica e cronologicamente posterior ao da extinção do crédito tributário do Estado-Membro" (*Isenção de ICM*, RDP, 27:230).

24. Toshio Mukai, a respeito dos critérios, hospeda a lição de José Afonso da Silva, ao dizer:

"A Seção VI dispõe sobre a repartição das rendas tributárias.

Sobre o assunto, o Prof. José Afonso da Silva tentou uma sistematização, observando, em relação à Constituição anterior, os seguintes tipos de distribuição de receitas tributárias:

I — distribuição de receita de impostos de decretação federal e percepção pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, pelo qual o poder tributante cabe à União, mas o produto da arrecadação é distribuído a outras entidades;

II — imposto de receita partilhada segundo a capacidade da entidade beneficiada;

III — distribuição de receitas por meio de fundos de participação" (*Administração Pública na Constituição de 1988*, Saraiva, 1989, p. 113).

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal²⁵.

Em outras palavras, se a violação ao acordo entre os Estados fulmina seu direito à outorga de incentivos, nada, nada, nada na Constituição impede que o Município, com sua receita própria faça o que, NA SUA AMPLA AUTONOMIA FINANCEIRA, DECIDA FAZER. E, em relação a esta autonomia, encontra apenas a barreira do artigo 14 da LRF (101/00), QUE TAMBÉM NÃO CUIDA DE QUALQUER LIMITAÇÃO AO LIVRE EXERCÍCIO DE SUA AUTONOMIA PARA DESTINAÇÃO DE SUAS RECEITAS E A FORMULAÇÃO DA POLÍTICA DE INCENTIVOS, SE NÃO AQUELA EXPRESSAMENTE NELE DESCRITA.

Em outras palavras, admitir a recepção da LC n. 24/75 para entidades – antes não federativas e agora sim –, cuja autonomia é ampla e sem qualquer limitação constitucional, seria impor RESTRIÇÃO, por

25. Escrevi: “De rigor, o ICMS arrecadado no País ultrapassa a arrecadação do IPI e do IR, que são aqueles tributos de maior potencial para a União. Participando os Municípios em vinte e cinco por cento da referida receita, se essa porcentagem entregue a cada um deles fosse calculada sobre o ICMS gerado em seu próprio território, terminaria o sistema por beneficiar, pela transferência, os Municípios mais fortes, e não aqueles em que as atividades econômicas fossem incipientes ou frágeis.

O espírito, portanto, da norma constitucional foi o de abrandar as desigualdades entre os diversos Municípios, com critérios que permitam beneficiar mais os Municípios mais débeis à custa de uma participação menor dos Municípios maiores.

De rigor, o princípio já vigorava no Texto pretérito. A matéria já era disciplinada pelo § 9º do art. 23, com a seguinte dicção:

“ 9º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, a que se refere o parágrafo anterior, serão creditadas de acordo com os seguintes critérios:

I— no mínimo três quartos, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias realizadas em seus respectivos territórios;

II — no máximo um quarto, de acordo com o que dispuser a lei estadual” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., tomo II, Ed. Saraiva, 2001, p. 34/35).

lei infraconstitucional, a uma autonomia financeira ampla e SEM RESTRIÇÃO²⁶. E o que é pior, por lei veiculada à época em que o Município não era entidade federativa.

É que a Constituição não se subordina à lei ordinária, mas, esta sim, à Constituição.

Tenho para mim que é inaplicável o referido dispositivo à realidade atual da Federação Brasileira.

E um terceiro e último aspecto no que concerne a este quarto ponto.

Se a concessão de estímulos no ICMS implica impacto tributário, nas operações interestaduais em outro Estado, a concessão de estímulos fiscais, a partir da autonomia financeira dos Municípios, diz respeito exclusivamente à própria política do burgo, sem qualquer impacto de natureza fiscal sobre outros municípios.

É de se lembrar que a própria Lei Suprema refere-se, no artigo 155, § 2º, inciso XII, letra ‘g’, exclusivamente, a

incentivos fiscais

e não financeiros, no que concerne ao ICMS, entendendo eu que a autonomia de cada Estado é, ampla desde que o dinheiro entre para as suas burras, quando for esta exclusivamente financeira e não fiscal.

Em audiência pública na Câmara dos Deputados, para a discussão do PEC 41/03, que redundou na E.C. n. 42/03, sugeri que se acrescentasse à letra “g” o vocábulo

financeiros,

Passando o dispositivo a ser assim redigido:

26. Leia-se do Ministro Moreira Alves, em palestra, a seguinte afirmação: “Quando se diz, por exemplo, “para atender às suas finalidades essenciais”, não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição” (*Pesquisas Tributárias* – Nova Série n. 5, Processo Administrativo Tributário, ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, 2ª. ed., 2001, p. 31).

... benefícios fiscais e financeiros...

Tal proposta foi rejeitada pelos congressistas, que entendiam que tal proposta poderia encerrar a guerra fiscal entre Estados e não havia vontade política para que os parlamentares, representantes dos Estados, o fizessem²⁷.

Ora, se os próprios constituintes derivados fazem a distinção entre INCENTIVOS FISCAIS E FINANCEIROS, não há de que maneira se pretender tratar de incentivos financeiros, como se fiscais fossem.

Em outros termos, entendo que o artigo 9º, apesar de recepcionada a Lei Complementar n. 24/75 para efeitos da competência impositiva dos Estados, no que concerne aos Municípios, não o foi, visto que sua autonomia financeira hoje é absoluta, sem restrições na Lei Suprema, restrições estas, que não poderiam ser criadas por lei infraconstitucional, de mais em mais, produzida à época em que os Municípios NÃO ERAM UNIDADES FEDERATIVAS.

Tenho para mim que no momento em que os recursos de tributos entram nas burras municipais, a partir daí, a única restrição possível é aquela colocada no art. 14 da LRF, já atrás analisada, não se aplicando, pois, o artigo 9º da LC n. 24/75²⁸.

E, um último aspecto, diz respeito à própria política financeira dos Municípios, à luz da Lei Suprema.

Têm os municípios determinados parâmetros para definir os tributos que devem ou não exigir dos contribuintes.

27. A E.C. 42/03 resultante de amplo projeto relatado por Virgílio Guimarães resultou, de rigor, apenas na prorrogação da CPMF e da DRU e de uma reduzida partilha das CIDES.

28. Carlos Valder do Nascimento, em relação ao artigo 14 fala também em diminuição de receita, à evidência, inexistente se as empresas não vierem para a unidade federativa, se não houver incentivos, o que vale dizer, parece hospedar a mesma tese que eu: “Qualquer benefício que implique diminuição de receita demanda a necessidade de estimativa do impacto financeiro que possa causar, bem como de que a renúncia foi levada em conta na elaboração da lei orçamentária, no momento das previsões de receita ou indicação de medidas compensatórias, decorrentes de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição” (grifos meus) (*Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*, 4ª. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, p. 101).

Por exemplo, no ISS, não podem cobrar alíquota inferior a 2%, por força do § 3º do art. 156, inciso I, da C.F. e do artigo 88 do ADCT da Constituição Federal²⁹.

No que concerne ao IPTU e ao ITBI, desde que não confiscatórias, as alíquotas e isenções são de livre escolha³⁰.

Muito embora tenha o constituinte no inciso III do § 3º falado na regulamentação de incentivos pelo ISS, a lei complementar pouco cuidou da matéria.

As hipóteses, portanto, do art. 156 sobre os tributos municipais NÃO CUIDAM DA DESTINAÇÃO DA PARTILHA DO ICMS, com o que a liberdade impositiva municipal é plena, tendo como limites, como já disse, APENAS A CONSTITUIÇÃO E O ARTIGO 14 DA LRF.

Ora, à medida que as partilhas do ICMS ingressem nos cofres do Município, sua destinação, na autonomia municipal, é plena, NÃO ESTANDO SUJEITAS ÀS RESTRIÇÕES DO ARTIGO 1º DA LC n. 24/75, cuja redação faz menção a INCENTIVOS FINANCEIRO-FISCAIS, quando a própria Constituição, hoje, só se refere a incentivos

29. O artigo 156, § 3º, está assim redigido: “§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do ‘caput’ deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)”.

30. Os §§ 1º e 2º do artigo 156 estão assim redigidos: “§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem”.

fiscais e rejeitaram, os constituintes derivados, minha proposta, em audiência pública, de acrescentar a expressão “financeiros” aos incentivos fiscais do artigo 155, § 2º, inciso XII, letra ‘g’!!!

Não vejo como para o Município, hoje entidade federativa, que não era à época da LC 24/75, possa estar limitada no USO PLENO DE SUA AUTONOMIA FINANCEIRA, POR UMA LEI ELABORADA para figura então inexistente na Federação e cuidando de incentivos financeiros, não mais constantes nem do artigo 155, § 2º (ICMS), e, decididamente, nem de todos os artigos 156, 158 e 159, § 3º, da C.F.³¹

Para concluir esta introdução, considero que, com exceção das limitações impostas pela C.Federal e pela LRF, têm os Municípios amplo direito de utilizarem-se de seus recursos como desejarem, visto que sua política interna NÃO OCASIONA IMPACTO TRIBUTÁRIO EM SEUS VIZINHOS, podendo a política de incentivos fiscais ser utilizada nos moldes do artigo 151, inciso I, da Lei Suprema, assim redigido:

Art. 151. 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; ... (grifos meus)³².

31. O artigo 88 do ADCT, de acordo com a EC n. 37/2002 passou a ter a seguinte redação:

“Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do ‘caput’ do mesmo artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)”, sem restrição apenas para o ISS.

32. Vittorio Cassone esclarece: “O artigo 151/I expressa o princípio da uniformidade dos tributos federais. Por exemplo, o IPI é seletivo, quer dizer, alíquotas diferenciadas em função da essencialidade dos produtos, mas tais alíquotas devem ser iguais para fatos geradores ocorridos em qualquer ponto do território nacional.

Vale dizer, ao contrário do ICMS, que, pelo princípio da não cumulatividade, o incentivo pode gerar impactos tributários nos outros Estados, razão pela qual a Lei Suprema regulou, pormenorizadamente, os convênios, restringindo a lei complementar à regulação da matéria, NO QUE CONCERNE ÀS PARTILHAS TRIBUTÁRIAS, a liberdade municipal é plena, pois tais impactos inexistem, e as atrações de investimentos estão na legítima competência do próprio Município de utilização de adequada política neste campo para obtê-los.

Passo, agora, a responder às questões formuladas.

- 1) Pode o município, através de lei específica, conceder incentivo financeiro com o objetivo de atrair empresas para que venham a se instalar em seu território?

A resposta é decididamente positiva. À evidência, a política de atração de investimentos para incentivos é instrumento plenamente utilizado por todos os governos para o desenvolvimento de sua área de domínio. Os próprios constituintes permitiram que o princípio da igualdade fosse abrandado para o incremento de políticas diversas, visando o desenvolvimento econômico e social a partir de incentivos fiscais (art. 151 inciso I)³³.

Há dois tipos de incentivos em dinheiro que poderão ser ofertados pelo Município: de natureza financeira e de natureza fiscal.

Estabelecida a alíquota de, digamos, 5% para o produto x, tal alíquota será a incidente, seja qual for o ponto do território nacional em que tenha ocorrido o fato gerador.

Poderá, contudo, a União conceder incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, como, aliás, vem fazendo com áreas beneficiadas com projetos tipo Sudam, Sudene, etc." (*Sistema tributário nacional na nova Constituição*, Atlas, 1989, p. 46).

33. Henry Tilbery ensina: "O princípio da isonomia, consagrado pelos regimes democráticos, está enraizado desde a primeira Carta Magna republicana na Constituição brasileira (Emenda Constitucional nº 1 de 17.10.69, art. 153 § 1º). Este princípio da igualdade de todos perante a lei, aplicado no campo tributário, exige tratamento imparcial; porém é ponto pacífico, que isto não significa tratamento idêntico em todas as circunstâncias, mas, apenas, tributação igual para pessoas e situações desiguais.

As isenções fiscais, quando instituídas por interesse coletivo, não violam o princípio constitucional da isonomia. Exige-se somente, que a discriminação tenha uma justificativa real" (*Incentivos fiscais para o desenvolvimento*, José Bushatsky editor, 1971, p. 18/19).

Os incentivos fiscais só não poderão ser concedidos se houver limitação constitucional, visto que nem mesmo a lei complementar poderia fazê-lo, a não ser na hipótese do artigo 146-A, cuja implementação depende de lei complementar ainda não elaborada pelo Congresso Nacional³⁴.

Os incentivos financeiros poderão ser concedidos, estes, todavia, submetidos à legislação complementar administrativa, assim como à de regência do sistema financeiro, objetivando não comprometer a administração pública por seu endividamento excessivo, em face de suas necessidades.

Em casos dos incentivos fiscais, é fundamental que se determine a razão de ser. Todos os incentivos fiscais concedidos, desde a vitoriosa experiência de Mezzagioro na Itália, após a 2ª Guerra Mundial, objetivaram uma determinada finalidade, ou seja, o desenvolvimento social e econômico de uma região.

No livro coordenado por Antonio Roberto Sampaio Dória, um dos primeiros sobre a matéria no Brasil, seu saudoso coordenador sugeriu o título de “Incentivos fiscais para o desenvolvimento” de uma obra em que participei (1971) e que se lastreara na vitoriosa política de estímulos da Itália após o conflito europeu, para transformá-la novamente em potência econômica. Pertence, hoje, ao G-7³⁵.

O próprio constituinte apenas exigiu que tal política de estímulos fosse definida por lei própria e específica, conforme estabelecido no § 6º do artigo 150, assim redigido:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente

34. O artigo 146-A da Constituição Federal tem a seguinte dicção: “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)”.

35. O livro editado por José Bushatsky, teve a colaboração dos seguintes autores: Antonio Franco de Campos, Beatriz Stevenson Braga, Cláudio de Lima Santos, Henry Tilbery, Ives Gandra da Silva Martins, Maria Aparecida de Moura, Ricardo Assumpção e Roselene Lopes Sciarântola.

as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (grifos meus no texto do dispositivo).

Desta forma, EXCEÇÃO FEITA às restrições constitucionais e as delegadas explicitações da lei complementar (CTN e LRF), são eles de possível concessão pelo Poder Público Municipal.

Os financeiros devem principalmente estar adstritos aos artigos 29 a 31 da LRF, que nos comentários que coordenei com Carlos Valder do Nascimento (4ª. ed., Saraiva), coube a mim analisar.

À evidência, como o incentivo fiscal objetiva a atração de investimentos – a grande maioria dos incentivos conhecidos no país têm tal desiderato – nitidamente, eles só se justificam, se estiverem vinculados a um objetivo definido, social ou de desenvolvimento econômico. Favores não justificam a concessão de incentivos, mas sim a busca de determinado fim de interesse do Município.

A resposta, portanto, à pergunta é de que podem ser concedidos, tanto incentivos fiscais, quanto financeiros, devendo sempre estar vinculados a um determinado objetivo que claramente beneficie a população e o próprio burgo³⁶.

2) Em caso positivo, quais são esses benefícios e de que forma se dá a concessão?

36. Marcelo de Lima Castro Diniz e Felipe Cianca Fortes esclarecem: “A interpretação dos incentivos fiscais deve se pautar em duas premissas: i) a norma instituidora do incentivo fiscal não pode ser interpretada individualmente, em compartimentos estanques; a todo momento, mediante o método sistemático, faz-se imprescindível a confrontação do objeto da interpretação com o próprio ordenamento jurídico, mormente às normas interpretativas enunciadas pelo próprio sistema tributário, dispostas no Código Tributário Nacional, visando à integração do sistema e ao emprego do sentido que melhor se agrega ao conjunto; e ii) os incentivos fiscais, por visarem, sem exceção, ao bem comum, o beneficiamento da coletividade deve sempre ser levado em consideração, de forma que, pelo método teleológico, busca-se a máxima efetividade da norma, interpretando-a de acordo com as suas finalidades, primando-se o meio mais adequado e eficiente para atingir o fim de modo pleno” (*Incentivos Fiscais Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*, MP Editora/Apet, 2007, p. 278).

Em relação aos incentivos fiscais, há determinados tributos que não comportam isenções. Para os Municípios, em relação a um deles, não se admite desonerações absolutas (ISS), por determinar a Constituição que caberá à lei complementar estabelecer alíquotas mínimas ao imposto. O próprio texto da EC n. 37/02 não abre espaço para tal política³⁷.

A alíquota mínima objetiva eliminar a guerra fiscal entre Municípios, quando da atuação do contribuinte em mais de um deles. Por isto, determina que as alíquotas mínimas sejam definidas por lei complementar, entendendo eu que esta alíquota não poderá ser inferior a 2%, por força do inciso II do art. 88 do ADCT.

Tanto assim é, que determinou, o constituinte, no referido dispositivo, que, até a publicação de lei complementar, seria de 2%, lei complementar esta ainda não veiculada.

Todos os demais tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria) comportam desonerações absolutas.

Pode-se, para atrair investimentos, desonerar o contribuinte do IPTU, do ITBI em aquisições de imóveis, de contribuições de melhoria e até mesmo taxas, as mais variáveis.

Todos os tributos, todos comportam estímulos e desonerações (isenções, não incidência, alíquota zero), menos o ISS. Deve haver, todavia, na lei específica vinculação ao objetivo colimado³⁸.

37. Repito, o art. 88 do ADCT está assim redigido:

“Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do ‘caput’ do mesmo artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)” (grifos meus no texto).

38. Escrevi: “Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não-incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não exercício da capacidade – ou na linguagem constitucional – da competência, a que tem direito o Poder Tributante.

No que concerne aos incentivos financeiros, pode o Município emprestar para determinados empreendimentos recursos.

O artigo 26 da LRF determina que:

Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou 'déficits' de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

§ 1º O disposto no 'caput' aplica-se a toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, exceto, no exercício de suas atribuições precípua, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil.

§ 2º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital.

Como se percebe, os empréstimos são possíveis desde que não comprometendo a gestão orçamentária do Município, de tal maneira que tanto os incentivos fiscais, como os financeiros, são permitidos, estando no art. 14 da LRF, o elemento fundamental para que sua concessão seja válida, ou seja, não gerar no orçamento impacto negativo ou que, se houver, venha tal impacto ser compensado por arrecadação adicional para zerar a concessão de incentivo com arrecadação tributária pré-definida.

Como demonstrei no início deste parecer, sem impacto orçamentário negativo, todos os incentivos fiscais são possíveis, no ISS, todavia, com as referidas limitações constitucionais no que concerne à alíquota mínima, e quanto aos incentivos financeiros, desde que não comprome-

Na isenção nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresso. Na alíquota zero nascem a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos à expressão nenhuma.

Como se percebe, todas as 4 formas desonerativas implicam idêntica exclusão de ônus fiscal para o sujeito passivo da relação tributária, mas têm conformação jurídica distinta" (*Direito Empresarial - Pareceres*, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 305).

tendo a administração pública, quando destinados à iniciativa privada, nos termos do artigo 26 da LRF³⁹.

Resta a utilização dos recursos decorrentes da partilha do ICMS, do IPI e do I.Renda, em que não há limitação constitucional, devendo, todavia, enquadrarem-se nas exigências formais (lei específica) e materiais (não comprometimento do orçamento e do plano plurianual, nos termos da CF – arts. 165 a 167- e LRF)⁴⁰.

39. Maria Sylvia Zanella di Pietro esclarece o dispositivo: “O dispositivo estabelece, no ‘caput’, os requisitos para que recursos públicos sejam destinados, direta ou indiretamente, para cobrir necessidades de pessoas físicas ou ‘déficits’ de pessoas jurídicas:

a) deverá ser autorizada em lei específica, ou seja, em lei que aprove, em cada caso, a destinação de recursos às pessoas beneficiadas; o dispositivo impede que o legislador dê uma autorização genérica ou um cheque em branco ao Poder Executivo para fazer a destinação a seu exclusivo critério; a norma afeição-se à regra do art. 167, VIII, da Constituição, que veda “a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir “déficit” de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, § 52”; entende-se, nesse caso, que a lei específica é da mesma esfera de governo a que se refere o orçamento; fora dessa hipótese, a exigência de lei específica não tem fundamento constitucional;

b) deverá atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias (v. arts. 165, § 2, da CF e 42 da LRF);

c) deverá estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais; não basta, portanto, a autorização em lei específica, já que a destinação de recursos públicos ao setor privado tem de atender à exigência de previsão no orçamento ou em crédito adicional” (Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal, organizadores Ives Gandra Martins e Carlos Valder do Nascimento, Ed. Saraiva, 2007, São Paulo, p. 185/186).

40. O artigo 167, inciso VII, está assim redigido: “Art. 167. São vedados:

...

VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados; ...”, tendo eu comentado: “Embora repetitivo, o comando superior realça a preocupação do constituinte em não permitir flexibilidade à execução de lei orçamentária.

Cuida o dispositivo de concessão e utilização de créditos ilimitados, vale dizer, não só da autorização, como da própria utilização de tais créditos, que, sem um teto, poderiam inviabilizar a administração e o orçamento”.

O inciso há de ser compreendido em sua exata dimensão.

Os créditos, a que fez menção o dispositivo, não se referem a programas ou projetos não previstos no orçamento. São créditos destinados a tais programas. Não cuida, portanto, da qualidade das obras, a que serão destinadas as verbas ou nelas utilizadas, mas da quantidade de recursos, que a Constituição proíbe seja alargada, em sua função de obrigar os Poderes Executores a se adaptarem, sem elasticidade exegética, à lei de meios.

Desta forma, há de se entender que os créditos se referem a programas aprovados e incluídos no orçamento, representando a vedação constitucional uma limitação ao ‘quantum’ possível para tais dotações, isto é, não se destina a atingir o mérito do crédito concedido ou pretensamente executado, mas os próprios limites de sua concessão e utilização, que só podem ser exteriorizados

Como demonstrei no comentário ao art. 9º da LC nº 24/75, considero que, neste particular, não foi recepcionada, por cuidar de realidade inexistente à época, ou seja, ser o Município entidade federativa. É de se lembrar que o município também recebe transferência do IPI e I. Renda, sem que haja qualquer limitação a utilização de tais recursos para as suas variadas finalidades orçamentárias.

Ocorre que, na época, o Município era parte da entidade federativa do Estado, razão pela qual a matéria foi regulada desta forma, não mais se justificando após 1988, quando ganhou “status” de unidade federativa.

Aos três tipos de estímulos decorrentes de financiamentos, tributação e partilhas de IPI, I.Renda e ICMS, acrescenta-se aqueles decorrentes de benefícios infra-estruturais para atrair investimentos, como, por exemplo, cessão de imóveis públicos por determinado período, pavimentação de ruas, estabelecimento dos equipamentos próprios do IPTU em áreas a serem destinadas para futuras empresas.

Em outras palavras, na sua autonomia financeira e administrativa, nada pode impedir o Município de progredir, podendo e devendo atuar com este elastério de política orçamentária para o desenvolvimento da cidade.

A meu ver, a utilização de incentivos fiscais, financeiros, de receita pretendida e de dotações orçamentárias, não é uma faculdade do Município, mas um “Poder-Dever”. Em havendo possibilidade e em havendo receita, tem a obrigação de utilizar-se de tais recursos e instrumentos para a promoção da cidade. O que não pode é desorganizar as finanças municipais, mas tendo-as, em equilíbrio, não pode deixar de utilizar-se destes instrumentos a bem do Município⁴¹.

A resposta, portanto, é de que pode utilizar-se do variado instrumental legal para a concessão de incentivos, objetivando projetos econô-

com teto bem definido” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º volume, Ed. Saraiva, 1991, São Paulo, p. 355/356).

41. Othon Sidou atribui a um direito do cidadão de ver a faculdade transformada em obrigação por parte das autoridades: “PODER-DEVER. Ciência Política. Autoridade emanada da cidadania e concentrada no eleitorado, para manifestar-se no exercício da soberania popular (Othon Sidou)” (Maria Helena Diniz, *Dicionário Jurídico*, vol. 3, J-P, Ed. Saraiva, 1998, p. 617).

nicos e sociais a bem do burgo, lembrando-se, todavia, que para efeitos dos incentivos fiscais, haverá necessidade de lei específica.

Por fim, fortalece o argumento de livre disposição de recursos orçamentários próprios do Município, hoje unidade federativa, o § 4º do art. 167 da C.F, que admite inclusive que todos os impostos e receitas partilhados possam vincular-se a gastos ou pagamentos devidos à União, matéria que vinha sendo contestada no passado – cheguei neste sentido a ofertar parecer ao município de São Paulo que não estaria este sujeito a perda de receitas por conta de dívidas anteriormente contraídas com a União – e que pelo § 4º foi definitivamente esclarecida⁴².

Ora, se dos próprios tributos não vinculados podem Estados e Municípios vincularem-nos a pagamento de dívidas com outra entidade da Federação, o que representa perda de arrecadação no momento, com muito mais razão quando os incentivos são ofertados para o pleno desenvolvimento do burgo, destinando-se o estímulo a alavancar receitas futuras e promover seu progresso social e econômico.

Na plena autonomia ofertada aos Municípios, hoje, entidade federativa, toda a política de estímulo é permitida, exceção àquelas que são expressamente limitadas pela Lei Maior e lei complementar explicitadora, ou seja, as limitações a que me referi no corpo deste parecer⁴³.

42. O artigo 167, § 4º, tem a seguinte dicção:

“§ 4.º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)”.

43. Alexandre de Moraes lembra que: “A Constituição Federal consagrou o município como entidade federativa indispensável a nosso sistema federativo, integrando-o na organização político-administrativa e garantindo-lhe plena autonomia, como se nota na análise dos arts. 1º, 18, 29, 30 e 34, VII, c, todos da Constituição Federal.

A autonomia municipal, da mesma forma que a dos Estados-membros, configura-se pela tripla capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e auto-administração.

Dessa forma, o município auto-organiza-se por meio de sua Lei Orgânica Municipal e, posteriormente, por meio da edição de leis municipais; autogoverna-se mediante a eleição direta de seu prefeito, vice-prefeito e vereadores, sem qualquer ingerência dos Governos Federal e Estadual; e, finalmente, auto-administra-se, no exercício de suas competências administrativas, tributárias e legislativas, diretamente conferidas pela Constituição Federal” (*Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*, Ed. Atlas Jurídico, 7ª ed., 2007, São Paulo, p. 697).

Ainda tendo-se em conta a possibilidade da concessão, como amoldar os benefícios ao orçamento do município, à legislação tributária e, sobretudo, à Lei de Responsabilidade Fiscal?

À evidência, a questão é mais material do que jurídica e diz mais respeito às responsabilidades do Município com seus munícipes e com a administração pública.

Em outras palavras, nas suas funções essenciais estabelecidas nas competências definidas nos arts. 29 a 31 da Constituição Federal e na de correta gestão do dinheiro público (manutenção da máquina administrativa, educação, saúde, assistência social e preservação urbana do Município), deverá conservar os recursos necessários orçamentários para que a administração seja equilibrada⁴⁴.

No momento, todavia, em que, na lei de diretrizes orçamentárias e no plano plurianual, destinar as importâncias necessárias para cumprir sua obrigação gestora, à evidência, poderá utilizar-se de todos os recursos de que dispuser para desenvolver a cidade. Poderá, inclusive, criar um fundo de investimento econômico social para os quais seriam destinados recursos em valores semelhantes aos das partilhas de tributos da União e dos Estados ou de parcela deles, lembrando-se que tais fundos não serão vinculados à percepção de partilhas, mas sim terão recursos orçamentários SEMELHANTES aos das partilhas, em face da fungibilidade das receitas públicas. Nele poderão ser utilizadas inclusive receitas de impostos, cuja vinculação direta não é possível, embora seja sua destinação de livre utilização pelo município.

Em outras palavras, não haveria uma vinculação formal, mas a formação de um fundo cujos valores que lhe seriam destinados correspon-

44. José Afonso da Silva lembra que: "Inegavelmente, os Municípios saíram bastante fortalecidos na Constituição. Houve, entre os Constituintes, quase unanimidade no conferir uma posição de destaque aos Municípios no sistema federativo brasileiro. A repartição de rendas tributárias, examinada mais adiante, reforça consideravelmente essa nova posição dos Municípios, que poderão, assim, prestar imensos serviços às comunidades locais, com o que estarão contribuindo decisivamente para a consolidação da democracia brasileira" (José Afonso da Silva, *O município na Constituição de 1988*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989, p. 15).

deriam aproximadamente – após a utilização para as contas de gestão pública – às receitas de partilhas e/ou até de impostos.

Como as receitas públicas são do Município, pode ele utilizar-se de tais receitas como for do interesse do Município, mas sempre que tais receitas forem destinadas a estímulos (incentivos financeiros), deverão ser veiculadas por lei específica, não só para criação do fundo, como dos objetivos de sua destinação, conforme determina o § 6º do artigo 150 da Lei Maior⁴⁵.

As limitações da LRF (arts. 14 e 26) e da C.Federal (156, § 3º, inciso I) não inviabilizam destinações e estímulos fora destas barreiras, lembrando-se que o artigo 9º da LC 24/75 está merecendo uma nova leitura, principalmente após o § 4º do artigo 167 da Lei Suprema, que possibilitou vinculações para pagamento de dívidas com a União, uma faculdade com efetiva perda de receita, inexistente naqueles estímulos ofertados para obtenção de receita futura SEM PERDA DE RECEITA PRESENTE, visto que as empresas atraídas por tais estímulos AINDA NÃO ESTÃO PRODUZINDO RECEITA!

A imposição, portanto, é de que a lei seja específica e exclusiva e não fra os dispositivos retro mencionados.

É possível exigir algum tipo de contrapartida por parte das empresas? Se positivo, quais seriam as hipóteses?"

45. É fundamental o respeito ao artigo 150, § 6º, que repito: “§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”, embora haja dúvidas se a lei específica deve ser exclusiva. Manifestei-me a respeito: “Tal dispositivo faz menção à lei específica e à exclusividade da matéria, com o que, a partir de sua edição, as leis concessivas de desoneração tributária devem ser específicas e exclusivas. A própria utilização do verbo no futuro do indicativo não oferta dúvidas de que prevalecerá a disposição a partir daquele momento para qualquer concessão das mal denominadas ‘renúncias fiscais’, ou seja, haverá necessidade de serem as leis exclusivamente dedicadas às matérias enunciadas no comando normativo supremo” (parecer exarado em 1996).

Há, todavia, corrente doutrinária que defende não haver necessidade de a lei ser exclusiva, mas apenas de os incentivos serem claramente especificados na lei” (*O sistema tributário na Constituição*, 6ª ed., Saraiva, São Paulo, 2007, p. 347-348).

O artigo 178 do CTN com a redação seguinte:

“Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (grifos meus) (Redação dada pela Lei Complementar n. 24, de 7.1.1975)” (grifos meus no texto),

admite o incentivo oneroso, ou seja, aquele em que a empresa incentivada deva retornar à entidade incentivadora benefícios futuros à coletividade e ao próprio poder público⁴⁶.

Entendo que por ser a política de incentivos fundamentalmente uma política para desenvolvimento social, econômico, da saúde, educacional e cultural de uma unidade federativa, a contrapartida é de rigor, uma exigência para eliminar a possibilidade de caracterizar-se um favor a poucos sem benefício da coletividade.

As empresas atraídas por incentivos fiscais (Impostos, Taxas⁴⁷ etc.), financeiros (recursos recebidos nos termos do art. 26 da CF que poderiam ser concedidos a longo prazo e compensados contra tributos), os quais poderiam vir do Fundo criado nos moldes da resposta ao quesito

46. Walter Barbosa Corrêa comenta a irrevogabilidade de isenções concedidas nos termos do artigo 178 do CTN: “Não é essa, contudo, a esteira em que corre o CTN, e a maioria dos autores nacionais dão prevalência à proteção dos interesses individuais, derivados do direito adquirido, sem se importarem com a limitação que tal medida acarrete, no campo do direito público, ao poder de impor do Estado.

Aliás, é essa também a linha que segue o Supremo Tribunal Federal, como dispõe a Súmula 544, nestes termos: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Advirta-se que as isenções de imposto sobre circulação de mercadorias são concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

Ressalte-se, também, que o caráter condicional de isenção fiscal não afasta do poder concedente a faculdade de revogá-la, atendendo à inadimplência do beneficiário” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, 5ª. ed., vol. 2, Ed. Saraiva, 2008, São Paulo, p. 488/489), não podendo ser revogada, a isenção, se concedida a prazo certo.

47. O artigo 177 do CTN tem a seguinte dicção:

“Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.”

Admitindo, pois, que a lei possa conceder isenções às taxas.

3, ou ainda materiais (criação de infraestrutura para localização), deveriam se comprometer a geração de empregos, a preservar projetos sociais, educacionais ou culturais, em termos a serem estabelecidos em lei especial, com variada gama de alternativas. À evidência, a lei geral deveria comportar flexibilização de soluções em nível de valor dos investimentos, extensão, importância, pois quanto maiores forem os investimentos, maiores benefícios terá o Município no futuro.

A resposta, portanto, é que pode e deve uma política de incentivos fiscais e financeiros exigir contrapartida.

S.M.J.

São Paulo, 01 de outubro de 2010.

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.276

ORIGEM :AI - 200704000097907 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :PARANÁ

RELATORA :MIN. ELLEN GRACIE

RECTE.(S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) :OWNER'S BONÉS PROMOCIONAIS LTDA - ME

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, aplicando-se o regime previsto no artigo 543-B do Código de Processo Civil. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Falou pela recorrente a Dra. Cláudia Aparecida Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário,

03.11.2010.

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1.Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3.O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão

legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4.A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5.O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (má gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6.O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7.O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8.Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9.Recurso extraordinário da União desprovido.

10.Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

03/11/2010 TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.276 PARANÁ

RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE

RECTE.(S): UNIÃO

PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S): OWNER'S BONÉS PROMOCIONAIS LTDA - ME

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONAL! DADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores - de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) - pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela: O “terceiro” só pode ser chamado “responsabilizado” na hipótese de descumprimento de deveres próprios dê colaboração para com a Administração

JURISPRUDÊNCIA

Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario *sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária; e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (má gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

8. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

9. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

10. Recurso extraordinário da União desprovido.

11. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B; § 3º, do CPC.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer e negar provimento ao recurso extraordinário, aplicando-se o regime previsto no artigo 543-B do Código de Processo Civil, nos termos do voto da relatora. Brasília, 3 de novembro de 2010.

Ellen Gracie - Relatora

03/11/2010 TRIBUNAL PLENO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.276 PARANÁ

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

RECTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) : OWNER'S BONÉS PROMOCIONAIS LTDA - ME

RELATÓRIO

A Senhora Ministra Ellen Gracie: Trata-se de recurso extraordinário fundamentado no art. 102, III, *b*, da Constituição Federal, interposto contra acórdão que, aplicando decisão tomada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região em sede de Arguição de Inconstitucionalidade, considerou inconstitucional parte do art. 13 da Lei 8.620/1993, que estabeleceu a responsabilidade solidária dos “*sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada*”, tendo em vista que o art. 146, III, *b*, da Constituição Federal, determinou que somente lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Em seu recurso extraordinário, a União sustenta a constitucionalidade do citado dispositivo legal. Argumenta que, ao estabelecer a citada responsabilidade tributária, o art. 13 da Lei 8.620/1993 teria respaldo no art. 124, II, do CTN, que diz estarem solidariamente obrigadas “*as pessoas expressamente designadas por lei*”

Esta Corte reconheceu a existência de repercussão geral da matéria no julgamento do RE 567.932, de relatoria do Ministro Marco Aurélio.

O Ministério Público Federal, no parecer de lavra do Subprocurador-Geral da República, Dr. Wagner de Castro Mathias Netto, opinou pelo não-conhecimento do recurso (fl. 134-135).

VOTO

A Senhora Ministra Ellen Gracie - (Relatora): Trata-se de recurso extraordinário interposto contra decisão do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região que desproveu apelação sob o argumento da inconstitucionalidade de parte do art. 13 da Lei 8.620/93. Configura-se, pois, a hipótese do art. 102, III, *b*, da CF.

Verifico que consta dos autos o inteiro teor do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade julgado pelo Pleno daquela Corte e que serviu de fundamento à decisão recorrida, de modo que também está presente o requisito do pré-questionamento.

JURISPRUDÊNCIA

A repercussão geral da matéria, por sua vez, não apenas foi suscitada em preliminar no Recurso Extraordinário ora trazido a julgamento (item “- *Da existência de repercussão gerar as razões de recurso, à fl. 117 dos autos*), como já restou reconhecida por esta Corte, no âmbito do Plenário Virtual, em novembro de 2007, nos autos do RE 567.932/RS, relator o Ministro Marco Aurélio.

A revogação do art. 13 da Lei 8.620/93 pela Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei 11.941, de 2009, não é óbice ao julgamento, porquanto não estamos no âmbito do controle direto de constitucionalidade, mas do controle difuso. O dispositivo questionado vigorou por quase 16 anos, havendo milhares de processos sobre a matéria aguardando o julgamento definitivo da questão por este Supremo Tribunal Federal, os quais vêm sendo represados já há mais de dois anos. Daí a urgência para que este Tribunal defina a questão e promova assim o encerramento dessa miríade de controvérsias repetitivas que sobrecarregam o sistema judiciário.

Está o recurso apto, assim, para ter o seu mérito analisado.

2. Está em discussão a constitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que estabelece que “*os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social*”

A inconstitucionalidade foi reconhecida por invasão a reserva de lei complementar do art.: 146, III, da Constituição Federal, considerando-se que o CTN cuidou da responsabilidade dos sócios em seu art. 135, III, e que o art. 13 da Lei 8.620/93 inovou na matéria, estabelecendo solidariedade pura e simples dos sócios com a sociedade quanto a débitos relativos a contribuições de seguridade social.

O argumento da União para afastar a inconstitucionalidade é no sentido de que o art. 13 da Lei 8.620/93 encontraria amparo no art. 124, II, do CTN, que prevê que estão solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.

3. Considerando que a inconstitucionalidade em questão foi reconhecida em virtude da invasão da esfera reservada à lei complementar sobre normas gerais de direito tributário, indispensável verificar se as contribuições sociais sujeitam-se a elas.

As contribuições para o custeio da seguridade social, instituídas com suporte nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal, têm indiscutível natureza tributária, submetendo-se, por isso, às limitações constitucionais ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário.

Para sepultar, de uma vez por todas, as dúvidas que outrora assaltaram esta Corte quanto à matéria, o Constituinte não apenas disciplinou as contribuições no Título VI, “*Da Tributação e do Orçamento*”, Capítulo I, “*Do Sistema Tributário Nacional*”, como tornou expresso no próprio *caput* do art. 149 que deveria ser observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativa-

mente às contribuições de seguridade social. Com isso, tornou inequívoca a conclusão pela sua natureza tributária, o que já decorreria, de qualquer modo, da constatação das características essenciais das respectivas obrigações, que evidenciam imposição estatal de caráter compulsório, conteúdo pecuniário, finalidade não-punitiva e destinação ao custeio de atividade do interesse público. A essência da noção de tributo - ou seja, seus requisitos de existência -, bem apanhada pelo art. 3º do CTN, decorre diretamente do Texto Constitucional, conforme lição de Geraldo Ataliba em sua obra *Hipótese de Incidência Tributária*, 4ª edição, 2ª tiragem, RT, 1991, p. 29, *in verbis*:

“O art. 3º do CTN é mero preçêpto didactico, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. E que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do ‘regime tributário’, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado ‘poder tributário’, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios, Daí o despropósito dessa ‘definição’ legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser ‘redefinidos’ por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida”.

Enquanto tributos que são, submetem-se as contribuições de seguridade social às normas gerais em matéria de legislação tributária reservadas pelo art. 146, III, *b*, da CF à lei complementar.

Aliás, tal pressuposto já foi assentado por esta Corte por ocasião da análise dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 em face dos arts. 173 e 174 do CTN, tendo sua inconstitucionalidade sido reconhecida justamente por violação ao art. 146, III, *b*, da Constituição. Refiro-me ao julgamento do RE 559.943, relatora a Ministra Cármen Lúcia, que deu origem à Súmula Vinculante 8: *“São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1,569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Não havendo dúvida quanto à submissão das contribuições de seguridade social às normas gerais de direito tributário, cabe verificar se a matéria relacionada à responsabilidade tributária enquadra-se na relação das normas gerais.

4. Dispõe o art. 146, III, da Constituição Federal:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela EC nº 42/2003)

Parágrafo único... “.

Ao fazer expressa referência à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, o art. 146, III, *b*, da Constituição apresentou rol meramente exemplificativo, que se soma não apenas aos conteúdos indicados nas demais alíneas do inciso III, mas também a tudo o que se possa considerar abrangido pelo conceito de norma geral em matéria de legislação tributária.

As normas gerais são aquelas que orientam o exercício da tributação, sendo passíveis de aplicação por todos os entes tributantes. O Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos autos da AC 1998.04.01.020236-0, bem definiu como normas gerais *“aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam, ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades”*.

O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 com nível de lei complementar por trazer normas que cumprem tal função. Em seu Livro II, dedicado justamente às Normas Gerais de Direito Tributário, disciplina a Legislação Tributária, a Obrigação Tributária, o Crédito Tributário e a Administração Tributária, em nada desbordando, pois, do que pretendeu o Constituinte.

As questões atinentes à responsabilidade tributária inserem-se nas que dizem respeito aos sujeitos, se não da relação contributiva (tributária em sentido estrito), ao menos de relações jurídicas que, envolvendo terceiros em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte, facilitam a arrecadação e asseguram o crédito tributário.

A definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, enquadra-se, sim, no rol das normas gerais de direito tributário que orientam todos os entes políticos.

Do mesmo modo, a previsão de regras matrizes de responsabilidade tributária aplicáveis à generalidade dos tributos também se encontra no âmbito das normas gerais, assegurando uniformidade de tratamento dos terceiros perante o Fisco nas diversas esferas: federal, estadual, distrital ou municipal.

Assim, afigura-se adequado que se confira caráter de normas gerais com nível de lei complementar aos dispositivos do CTN que cuidam da responsabilidade tributária, sem prejuízo da previsão constante' do art. 128 do CTN, de que o legislador estabeleça outros casos específicos de responsabilidade.

Correto, pois, atribuir ao art. 135 do CTN o nível de lei complementar por disciplinar matéria alcançada pelo art. 146, III, da Constituição Federal.

5. Essencial à compreensão do instituto da responsabilidade tributária é a noção de que a obrigação do terceiro, de responder por dívida originariamente do contribuinte, jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador do tributo. Do fato gerador, só surge a obrigação direta do contribuinte.

Isso porque cada pessoa é sujeito de direitos e obrigações próprios e o dever fundamental de pagar tributos está associado às revelações de capacidade contributiva a que a lei vincule o surgimento da obrigação do contribuinte. A relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste.

Não é por outra razão que se destaca repetidamente que o responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha a possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação.

Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária. O professor espanhol Lago Montero, em sua obra *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios* (Madrid: Marcial Pons, 1998), destaca, com clareza, que “*no es posible la responsabilidad cuando ia conducta dei hipotético responsable no produce un daño a los intereses de la Hacienda Pública, que sea imputable al mismo*”.

Tais deveres, via de regra, constam de modo implícito das normas que atribuem responsabilidade. É que, ao atribuir a determinada conduta a consequência de implicar responsabilidade, o legislador, a *contrario sensu*, determina que não seja ela praticada, nos moldes, aliás, das normas penais em que se atribui à conduta proibida a pena, de maneira que as pessoas ajam de modo diverso, evitando a sanção.

Contudo, se a verificação de que a responsabilidade decorre do descumprimento de um dever de colaboração implícito na sua regra matriz, de um lado, aproxima-a da estrutura das normas penais, não significa, de outro, que tenha a mesma natureza. Isso, aliás, decididamente não têm. Basta ver que a responsabilidade surgida para o terceiro pela infração ao seu dever formal não subsiste ao cumprimento da obrigação pelo contribuinte. O intuito do legislador não é punir o responsável, mas fazê-lo garante do crédito tributário. Giannini, em sua obra *Instituzioni di Diritto Tributario* (7ª edição, 1956), já ensinava que a responsabilidade só se configura na medida em que o descumprimento das obrigações do responsável implique prejuízo ao crédito do ente público e que seu objeto não é propriamente prestação do tributo, senão o

ressarcimento do dano causado por culpa do responsável. O responsável, pois, quando é chamado ao pagamento do tributo, assim o faz na condição de garante da Fazenda por ter contribuído para o inadimplemento do contribuinte.

A relação de responsabilidade tributária não se confunde, pois, com a relação contributiva. Embora a pressuponha e só se aperfeiçoe em face da inadimplência do tributo pelo contribuinte, decorre de norma específica e tem seu pressuposto de fato próprio. Lembro, aqui, a lição de Ferreiro Lapatzta em sua obra *Curso de Derecho Financiero Español* (25ª ed., Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 445), em que afirma: “... *el nacimiento de la obligación del responsable requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes. El presupuesto de hecho del que deriva la obligación de los sujetos pasivos o deudores principales y el presupuesto de hecho del que deriva la obligación del responsable de pagar la cantidad también por ellos debida*”.

Aliás, a referência ao responsável enquanto terceiro (“*dritter Person*”, “*terzo*” ou “*tercero*”) evidencia, justamente, que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela.

Desse modo, quando o art. 121 do CTN refere-se ao contribuinte e ao responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária principal, deve-se compreender que são sujeitos passivos de relações jurídicas distintas, com suporte em previsões legais e pressupostos de fato específicos, ainda que seu objeto possa coincidir - pagar tributo próprio (contribuinte) ou alheio (responsável).

Compreendidas a estrutura e a função das normas de responsabilidade tributária, vejamos o conteúdo do art. 135, III, do CTN.

6. O art. 135 do CTN estabelece a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas. Eis o seu texto:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Como se vê, estamos em face de uma *regra matriz de responsabilidade tributária* que não se confunde, de modo algum, com a regra matriz de incidência de qualquer tributo. Tem sua estrutura própria, partindo de um pressuposto de fato específico, sem o qual não há espaço para a atribuição de responsabilidade. E seu caráter geral permite aplicação relativamente aos diversos tributos, não estando jungida à responsabilidade por tal ou qual imposto ou contribuição em particular.

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

A contrario sensu, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade (Primeira Seção, EAg 494.887 e REsp 374.139). Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (REsp 1.010.399 e REsp 989.724).

O art. 135, pois, regula a responsabilidade pessoal dos sócios gerentes, diretores e representantes em caráter geral, com aplicação a tributos de quaisquer dos entes políticos, para tanto estabelecendo seu pressuposto de fato próprio. E, como norma geral, não poderia ter sido desconsiderada pelo legislador ordinário federal quanto à disciplina dos tributos da sua competência.

7. A Lei 8.620, de 5 de janeiro de 1993, olvidando o previsto no art. 135, III, do CTN, assim dispôs:

“Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa “.

Tal dispositivo estabeleceu a pura e simples solidariedade dos sócios “*sociedades limitadas*” pelos débitos da sociedade perante a Seguridade Social. Tal solidariedade abrangeria as diversas contribuições de seguridade social, como as contribuições previdenciárias da empresa e as retidas dos empregados, as contribuições sobre o faturamento ou receita e a contribuição sobre o lucro.

Resta claro que o art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN.

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito - má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poder ou infração

à lei, contrato social ou estatutos - e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

Além disso, o art. 135 do CTN coloca como pressupostos de fato inequívocos ou hipóteses de incidência da norma de responsabilidade a prática de atos com excesso de poder ou ‘infração à lei, contrato social ou estatutos. Não se contenta, pois, com o simples surgimento da obrigação tributária para a empresa em face da ocorrência do fato gerador do tributo.

O art. 13 da Lei 8.620/93, pois, ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, estabeleceu exceção desautorizada à norma geral de direito tributário consubstanciada no art. 135, III, do CTN, o que evidencia a invasão da esfera reservada à lei complementar pelo art. 146, III, da CF.

O argumento da União, de que o art. 13 da Lei 8.620/93 estaria no espaço aberto pelo art. 124, II, do CTN, não resiste a uma interpretação mais rigorosa.

O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “*as pessoas expressamente designadas por lei*”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.

A previsão legal de solidariedade entre devedores - de modo que o pagamento efetuado por um aproveite os demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) - pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente e que não. decorra de norma geral o caráter subsidiário da responsabilidade no caso.

Esclarecedora, no ponto, é a lição de Misabel Abreu Machado Derzi em nota de atualização à obra do Ministro Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 729: “4. *A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. E que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis) o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo*”.

O que fez o art. 13 da- Lei 8.620/93 não foi simplesmente estabelecer a solidariedade de obrigações a fim de que pudesse encontrar amparo no art. 124, 11, do CTN, mas, sim, e de modo inconstitucional, invadir o espaço reservado às normas gerais de Direito Tributário está disciplinado de modo diverso pelo art. 135, III, do CTN.

Está o art. 13 da Lei 8.620/93, assim, eivado de inconstitucionalidade formal por ofensa ao art. 146, III, da Constituição Federal.

8. Não há como deixar de reconhecer, ademais, que a solidariedade estabelecida pelo art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de evidente inconstitucionalidade material.

Isso porque não é dado ao legislador estabelecer simples confusão entre os patrimônios de pessoa física e jurídica, ainda que para fins de garantia dos débitos da sociedade perante a Seguridade Social.

Aliás, após o surgimento de precedente no sentido de que tal decorreria do próprio art. 135, III, do CTN, ou seja, de que bastaria o inadimplemento para caracterizar a responsabilidade dos sócios, o Superior Tribunal de Justiça aprofundou a discussão da matéria, acabando por assentar, com propriedade, que interpretação desse jaez violaria a Constituição, sendo, por isso, inaceitável.

Lembro que o Min. José Delgado, em 2005, por ocasião do julgamento do Resp 717.717/SP, assim se pronunciou:

“Deve-se... buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário”.

A censurada confusão patrimonial não apenas não poderia decorrer de interpretação do art. 135, III, c, da CF, como também não poderia ser estabelecida por nenhum outro dispositivo legal.

É que impor confusão entre os patrimônios da pessoa jurídica e da pessoa física no bojo de sociedade em que, por definição, a responsabilidade dos sócios é limitada compromete um dos fundamentos do Direito de Empresa, consubstanciado na garantia constitucional da livre iniciativa, entre cujos conteúdos está a possibilidade de constituir sociedade para o exercício de atividade econômica e partilha dos resultados, em conformidade com os tipos societários disciplinados por lei, o que envolve um regime de comprometimento patrimonial previamente disciplinado e que delimita o risco da atividade econômica.

A garantia dos credores, frente ao risco da atividade empresarial, está no capital e no patrimônio sociais. Daí a referência, pela doutrina, inclusive, ao princípio da “in-

tangibilidade do capital social” a impor que este não pode ser reduzido ou distribuído em detrimento dos credores.

Tão relevante é a delimitação da responsabilidade no regramento dos diversos tipos de sociedades empresárias que o Código Civil de 2002 a disciplina, invariavelmente, no primeiro artigo do capítulo destinado a cada qual. Assim é que, abrindo o capítulo “Da Sociedade Limitada”, o art. 1.052 dispõe: “*Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social*”.

Trata-se de dispositivo de lei ordinária, mas que regula a limitação do risco da atividade empresarial, inerente à garantia de livre iniciativa.

Marco Aurélio Greco, no artigo *Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais*, publicado na *Revista Fórum de Direito Tributário* n.º 28/235, aborda o art. 13 da Lei 8.620/93, tendo em consideração justamente a garantia da liberdade de iniciativa:

“... quando o artigo 13 da Lei n.º 8.620/93 pretende transformar o exercício da livre iniciativa em algo arriscado para todos (sócio, empregados, fornecedores, bandos, etc.), mas isento de risco para a seguridade social (apesar do valor imanente que ela incorpora), está sobrepondo o interesse arrecadatário à própria liberdade de iniciativa. Ademais, está criando um preceito irreal, pois vivemos numa sociedade de risco, assim entendida nos termos da lição de Ulrich Beck. Além disso, ele inviabiliza (no sentido de dificultar sobremaneira) o exercício de um direito individual, ao impor uma onerosidade excessiva incompatível com os artigos 5º, XIII e 170 da Constituição. Além disso, fere o artigo 174 da CF/88, porque a tributação não pode ser instrumento de desestímulo; só pode ser instrumento de incentivo. Vale dizer, o ‘poder’ pode, em tese, ser exercido positiva ou negativamente, mas a ‘função’ só pode sê-lo na direção imposta pelos valores e objetivos constitucionais. Em última análise, para proteger uns, ocorreu um uso excessivo do poder de legislar. Neste ponto, a meu ver, o artigo 13 é inconstitucional, caso seja feita uma leitura absoluta, categórica, do tipo ‘tudo ou nada’

Óbvio - não é preciso repetir - que onde houver abuso, fraude de caráter penal, sonegação, uso de testas-de-ferro, condutas dolosas, etc., existe responsabilidade do sócio da limitada ou do acionista controlador da sociedade anônima, mas isto independe de legislação específica; basta o fisco atender ao respectivo ônus da prova com a amplitude necessária a cada caso concreto...

Porém, generalizar a responsabilidade pelo simples fato de ser sócio de sociedade de responsabilidade limitada (caput do art. 13), bem como estendê-la à hipótese de mera culpa (como consta do parágrafo único do art. 13), implica inconstitucionalidade pelas razões expostas”.

Submeter o patrimônio pessoal do sócio de sociedade limitada à satisfação dos débitos da sociedade para com a Seguridade Social, independentemente de exercer ou não a gerência e de cometer ou não qualquer infração, inibiria demasiadamente a iniciativa

JURISPRUDÊNCIA

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - O descompasso entre a lei complementar e a...

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Exatamente, sem entrar no mérito.

03/11/2010

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.276 PARANÁ

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Acompanho a relatora no voto proferido quanto ao vício formal e material.

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.276 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: CANCELADO.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - O material está a afirmar que ele não poderia...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Porque atribuir a responsabilidade a um terceiro, que não tem ligação direta com a administração da pessoa jurídica, extravasa, a meu ver, o campo da razoabilidade.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Eu fico no aspecto formal.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.276

PROCED.: PARANÁ

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

RECTE.(S): UNIÃO

PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S): OWNER'S BONÉS PROMOCIONAIS LTDA – ME

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto da Relatora, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, aplicando-se o regime previsto no artigo 543-B do Código de Processo Civil. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Falou pela recorrente a Dra. Cláudia Aparecida Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, 03.11.2010.

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.

Subprocuradora-Geral da República, Dra. Sandra Cureau.

p/ Luiz Tomimatsu Secretário

(Ementa disponibilizada no DJe STF nº 27/2011, p. 27).

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. DISPENSA DO CUMPRIMENTO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.665 - PR (2010/0211433-0)

RELATOR : MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : LOJAS LAURITA LTDA
ADVOGADO : MARCOS RODRIGUES PEREIRA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA, POR SE TRATAR DE VERBA QUE NÃO SE DESTINA A RETRIBUIR TRABALHO, MAS A INDENIZAR. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs.

JURISPRUDÊNCIA

Ministros Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Luiz Fux.

Sustentou oralmente o Dr. MARCUS VINÍCIUS ALVES PORTO, pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL.

Brasília, 08 de fevereiro de 2011

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.665 - PR (2010/0211433-0)

RELATOR : **MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : LOJAS LAURITA LTDA
ADVOGADO : MARCOS RODRIGUES PEREIRA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:

Trata-se de recurso especial interposto contra acórdão do TRF da 4ª Região segundo o qual não incide contribuição previdenciária sobre verba paga ao trabalhador a título de aviso prévio indenizado. Nas razões do recurso especial (fls. 337-341), a recorrente aponta ofensa ao art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91, sustentando a incidência do tributo, porquanto tal parcela não se encontra no rol taxativo de verbas isentas.

Contra-razões às fls. 356-366.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.665 - PR (2010/0211433-0)

RELATOR : **MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : LOJAS LAURITA LTDA
ADVOGADO : MARCOS RODRIGUES PEREIRA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA, POR SE TRATAR DE VERBA QUE NÃO SE DESTINA A RETRIBUIR TRABALHO, MAS A INDENIZAR. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator):

1. Não assiste razão à recorrente. Com efeito, esta Corte já se posicionou pela não incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga ao trabalhador a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória. Nesse sentido: REsp 812.871/SC, 2ª T. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 25/10/2010; REsp 1.198.964/PR, 2ª T. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 04/10/2010, este último assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA. ART. 22, INC. I, DA LEI N. 8.212/91. BASE DE CÁLCULO. VERBA SALARIAL. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A indenização decorrente da falta de aviso prévio visa reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na CLT, bem como não pôde usufruir da redução da jornada a que fazia jus (arts. 487 e segs. da CLT).

2. Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial.

3. Recurso especial não provido.

Cumprir registrar que, nos termos do art. 28 da Lei 8.212/91 (redação atual), o salário de contribuição é o valor da remuneração, assim considerados os rendimentos “destinados a retribuir o trabalho”, o que não é o caso dessa específica verba. Se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba.

2. Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial. É o voto.

JURISPRUDÊNCIA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.665 - PR (2010/0211433-0)

VOTO

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA:

Sr. Presidente, não obstante a muito bem articulada sustentação do nobre Procurador, estou inteiramente de acordo com o voto do eminente Relator, porque, no caso, realmente, a natureza é indenizatória. O pagamento deu-se em virtude do rompimento do contrato naquele instante, quer dizer, não houve aviso prévio. Pagou-se, digamos assim, o aviso prévio, indenizou-se o aviso prévio.

É diferente quando se dá o aviso prévio, porque o empregado tem duas horas a menos de trabalho para procurar outro emprego – segundo os autores do Direito do Trabalho, a motivação principal é essa –, ou quando até mesmo é dispensado de cumprir o aviso prévio, mas continua vinculado. O empregador pode dispensá-lo, e não é incomum fazê-lo. Agora, a situação é diferente, como disse o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, quando se indeniza o aviso prévio pura e simplesmente.

Então, também acompanho o voto do eminente Relator, negando provimento ao recurso especial.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

PRIMEIRA TURMA

Número Registro: **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.221.665/PR**
20100211433-0

Número Origem: 200870000042871

PAUTA: 08022011

JULGADO: 08022011

Relator

Exmo. Sr. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **CÉLIA REGINA SOUZA DELGADO**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA
NACIONAL
RECORRIDO : LOJAS LAURITA LTDA
ADVOGADO : MARCOS RODRIGUES PEREIRA E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Previdenciárias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. MARCUS VINÍCIUS ALVES PORTO, pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL.

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 Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Luiz Fux.

Brasília, 08 de fevereiro de 2011

BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA
Secretária

(Ementa publicada no DJe de 23/02/2011).

IRPJ E CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002.

JURISPRUDÊNCIA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.211.882 - RJ (2010/0159996-0)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : YOLANDA PARTICIPAÇÕES SA
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. PRAZO. CONTAGEM. CIÊNCIA DA DECISÃO MEDIANTE CARGA DOS AUTOS. OBSERVÂNCIA DO ART. 184 E §§, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE NAQUILO QUE EXCEDE A PROPORÇÃO A QUE FAZ JUS A EMPRESA INVESTIDORA NO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA INVESTIDA. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002.

1. Segundo a jurisprudência desta Casa, o termo inicial do prazo recursal é antecipado para a data em que o advogado retira os autos mediante carga, pois nessa data é considerado como intimado. Contudo, em nenhum dos casos essa intimação se dá com prejuízo do disposto no art. 184 e §§, do CPC. Precedentes: REsp. n. 146.197/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 16.4.1998; REsp. n. 88.509/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Costa Leite, julgado em 21.5.1996; REsp. n. 57.754/GO, Segunda Turma, Rel. Min. Américo Luz, julgado em 8.3.1995; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 2.840/MG, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 6.11.1990.

2. Não agride ao art. 535, do CPC, o julgado que labora sobre fundamentação adequada e suficiente, muito embora sem examinar todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes.

3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.

4. Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, “c”, 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, nem pelo art. 1º, da Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), nem pelo art. 21, da Medida Provisória n. 1.858-7, de 29, de julho de 1999, nem pelo art. 35, Medida Provisória n. 1.991-15, de 10 de março de 2000, ou pelo art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-34, de 2001 (edições anteriores da atual Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

5. 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:

“Proseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Castro Meira, acompanhando o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.”

Os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha, Castro Meira (voto-vista), Humberto Martins (Presidente) e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 05 de abril de 2011.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.211.882 - RJ (2010/0159996-0)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : YOLANDA PARTICIPAÇÕES SA
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Trata-se de recurso especial interposto com apoio no artigo 105, inciso III, alíneas “a” e “c”,

JURISPRUDÊNCIA

da Constituição Federal, contra acórdão que entendeu pela ilegalidade da tributação da empresa brasileira (empresa investidora), a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial registrado em sua contabilidade, referente ao investimento existente em empresas controladas ou coligadas no exterior (empresas investidas), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, no que exceder aos montantes que seriam exigidos caso adicionados às respectivas bases de cálculo apenas os lucros obtidos pelas empresas investidas.

A ilegalidade foi reconhecida por ter a Corte de Origem entendido que a citada instrução normativa não tem amparo na Lei n. 9.249/95, nem na Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e nem na Lei n. 7.689/88. O julgado restou assim ementado (e-STJ fls. 243/255):

TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA – IRPJ E CSLL – TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS OU COLIGADAS NO EXTERIOR – ARTIGO 7º DA IN SRF 213/2002 – PREVISÃO DA TRIBUTAÇÃO PELO RESULTADO POSITIVO DA AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL – AUSÊNCIA DE PREVISÃO NA MP Nº 2.158-35/2001 – ARTIGOS 25, § 6º, DA LEI Nº 9.249/95, 389, §§ 1º E 2º, DO RIR/99, E 2º, § 1º, “C”, 1, DA LEI Nº 7.689/88 – PREVISÃO DA EXCLUSÃO DO RESULTADO POSITIVO DA AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL – AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (ART. 150, INCISO I, CF/88) PELA IN-SRF Nº 213/2002.

1. A controvérsia no presente recurso consiste na verificação se a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 213, de 07 de outubro de 2002, ao prescrever, no artigo 7º, *caput* e § 1º, que o resultado positivo da equivalência patrimonial, como método de ajuste do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, deve ser considerado no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real para incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, violou ou excedeu os termos da legislação federal, afrontando, assim, o princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da C.F./88.

2. A equivalência patrimonial, nos termos do artigo 1º da Instrução Normativa da CVM nº 247/96, corresponde ao valor do investimento determinado mediante a aplicação da percentagem de participação no capital social sobre o patrimônio líquido da coligada, sua equiparada ou controlada.

3. O artigo 74 da M.P. nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, prescreve que, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do seu artigo 21 e do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados

para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

4. O artigo 25, *caput*, da Lei nº 9.249/95 prevê que os lucros, rendimentos e ganhos de capital serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. O parágrafo 6º do artigo em questão, por sua vez, determina que “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 3.

5. Relativamente ao IRPJ, o tratamento previsto na legislação vigente que é referido no § 6º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 encontra-se no Regulamento do Imposto de Renda de 1999, que, no artigo 389, §§ 1º e 2º, dispõe que “não serão computados na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor de investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no país”, determinando o mesmo tratamento para os resultados da avaliação de investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial.

6. Por outro lado, o artigo 2º, § 1º, “c”, 1, da Lei nº 7.689/88, prevê que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, com a exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido.

7. Constata-se, pois, que a tributação dos lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas pelo contribuinte no exterior pelo resultado positivo da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial não está previsto na MP nº 2.158-35, nem nas Leis nº 9.249/95 e 7.689/88, que, ao contrário, vedam a sua aplicação para a determinação do lucro real para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

8. Portanto, o artigo 7º da Instrução Normativa SRF 213/2002 extrapolou e contrariou a legislação tributária que lhe é superior, ofendendo o princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Carta Magna.

9. Desprovimento da remessa necessária, tida como existente, e da apelação da União Federal/Fazenda Nacional.

Os embargos de declaração foram rejeitados (e-STJ fls. 282/298).

Nas razões, sustenta a FAZENDA NACIONAL, em síntese, que o acórdão negou vigência aos seguintes artigos: 535, II, do CPC; 43 e §§ 1º e 2º, do CTN; 25, e §§, da Lei 9.249/95; 34 e 74 da MP 2.158-35/2001; art. 2º, §1º, “c”, 1, da Lei n. 7.689/88; arts. 247 e 248, da Lei n. 6.404/76; art. 21, do Decreto-Lei n. 1.598/77; art. 389, §§ 1º e 2º, do RIR/99. Afirma que o art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, está de acordo com a citada legislação de regência, possibilitando a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital de origem em empresas filiais ou

JURISPRUDÊNCIA

coligadas situadas no exterior, auferidos por empresas brasileiras, através do chamado “método de equivalência patrimonial”. Entende que o art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, derrogou o art. 389, §1º, do RIR/99 e o art. 2º, §1º, “c”, 1, da Lei n. 7.689/88, por estabelecer o “regime de competência” e não mais o “regime de caixa” como forma de se identificar a disponibilidade dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior. Procura demonstrar o dissídio (e-STJ fls. 303/333).

Em contra-razões, alega o PARTICULAR que o recurso especial da Fazenda Nacional é intempestivo, na medida em que a contagem dos prazos na forma do art. 184, do CPC, não teria aplicação quando a parte toma ciência da decisão mediante carga nos autos, incluindo-se o dia da intimação na contagem do prazo recursal. Afirma também que a tributação pretendida pelo Fisco federal atingiria de forma ilegítima a variação cambial, já que esta tem reflexos diretos no patrimônio líquido da empresa investida no exterior. Pugna para que o recurso não seja conhecido, ou para que seja mantido o acórdão proferido pela Corte de Origem, onde foi definido que somente a parte do resultado da equivalência do valor patrimonial que efetivamente corresponde a lucro da investida seja tributável (e-STJ fls. 413/419).

O recurso foi regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 455/458).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.211.882 - RJ (2010/0159996-0)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. PRAZO. CONTAGEM. CIÊNCIA DA DECISÃO MEDIANTE CARGA DOS AUTOS. OBSERVÂNCIA DO ART. 184 E §§, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE NAQUILO QUE EXCEDE A PROPORÇÃO A QUE FAZ JUS A EMPRESA INVESTIDORA NO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA INVESTIDA. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/STF N. 213/2002.

1. Segundo a jurisprudência desta Casa, o termo inicial do prazo recursal é antecipado para a data em que o advogado retira os autos mediante carga, pois nessa data é considerado como intimado. Contudo, em nenhum dos casos essa intimação se dá com prejuízo do disposto no art. 184 e §§, do CPC. Precedentes: REsp. n. 146.197/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 16.4.1998; REsp. n. 88.509/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Costa Leite, julgado em 21.5.1996; REsp. n. 57.754/GO, Segunda Turma, Rel. Min. Américo Luz, julgado em 8.3.1995; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado

em 20.8.1991; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 2.840/MG, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 6.11.1990.

2. Não agride ao art. 535, do CPC, o julgado que labora sobre fundamentação adequada e suficiente, muito embora sem examinar todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes.

3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.

4. Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, “c”, 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, nem pelo art. 1º, da Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), nem pelo art. 21, da Medida Provisória n. 1.858-7, de 29, de julho de 1999, nem pelo art. 35, Medida Provisória n. 1.991-15, de 10 de março de 2000, ou pelo art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-34, de 2001 (edições anteriores da atual Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

5. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): De início, enfrente a preliminar de intempestividade do recurso invocada pela recorrida, que alega que a ciência da decisão mediante carga dos autos exclui a aplicação do art. 184, do CPC, que determina que na contagem dos prazos processuais deve ser excluído o dia do começo.

Considero infundada a tese da recorrida. A jurisprudência desta Casa tem vários exemplos de casos em que o termo inicial do prazo recursal é antecipado para a data em que o advogado retira os autos mediante carga, pois nessa data é considerado como intimado. Contudo, em nenhum dos casos essa intimação se dá com prejuízo do disposto no art. 184, do CPC. Veja-se:

JURISPRUDÊNCIA

RECURSO ESPECIAL. PREPARO DA APELAÇÃO. DESERÇÃO. PRAZO RECURSAL. CARGA DOS AUTOS AO ADVOGADO DO APELANTE.

1. Retirados os autos do cartório pelo advogado antes da publicação da sentença, considera-se efetivada a intimação desta na data em que foi concedida a respectiva carga ao patrono do apelante, tornando-se irrelevante a data de publicação na imprensa. Precedentes.

2. Caracterizada está a deserção porque efetivado e comprovado o preparo em data posterior à interposição da apelação e quando já expirado o prazo recursal.

3. Recurso especial conhecido e provido (REsp. n. 146.197/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 16.4.1998).

PROCESSO CIVIL. SENTENÇA. RETIRADA DOS AUTOS. INTIMAÇÃO.

Se a parte retira os autos do cartório, tomando ciência inequívoca da sentença, considera-se efetivada a intimação, passando a correr o prazo recursal.

Recurso não conhecido (REsp. n. 88.509/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Costa Leite, julgado em 21.5.1996).

PROCESSUAL CIVIL. PRAZO RECURSAL. CONTAGEM.

- O prazo recursal flui a partir da intimação da sentença ou decisão recorrível, podendo esta ser suprida pela ciência inequívoca daqueles atos, manifestada através de certidão ou carga dos autos para a parte (REsp. n. 57.754/GO, Segunda Turma, Rel. Min. Américo Luz, julgado em 8.3.1995).

CIVIL/PROCESSUAL. INTEMPESTIVIDADE DA APELAÇÃO. RETIRADA DOS AUTOS DO CARTORIO. INTIMAÇÃO.

Tem-se por efetivada a intimação da data em que o advogado da parte retira os autos do cartório, começando o prazo para apelação do primeiro dia útil seguinte (REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991).

RECURSO. TEMPESTIVIDADE. INTIMAÇÃO DO ADVOGADO.

Para a fluência do prazo recursal, é de rigor a intimação do advogado, somente se prescindindo de sua formalização quando o procurador toma ciência inequívoca da decisão, como é o caso da retirada dos autos de cartório.

Recurso conhecido e provido (REsp. n. 2.840/MG, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 6.11.1990).

Do primeiro julgado retiro o excerto: *“O quadro fático acima revela que o advogado da recorrida, apelante, tomou ciência efetiva da sentença que rejeitou os embargos de declaração em 10.6.96, quando retirou os autos da Secretaria. Assim, o prazo recursal*

começou no dia 11.06.96, nos termos do art. 184, §2º, do Código de Processo Civil, terminando no dia 25.6.96” (REsp. n. 146.197/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 16.4.1998).

No caso concreto, procedendo à contagem na forma do art. 184 e §§, do CPC, o recurso é tempestivo. Foi feita vista dos autos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, após o julgamento dos embargos, em 3.7.2009 (sexta-feira), havendo sido lavrada certidão de intimação (e-STJ fls. 301). A petição do recurso especial foi protocolada no dia 4.8.2009 (e-STJ fls. 303). O prazo de trinta dias teve sua contagem iniciada em 6.7.2009 (segunda-feira) e findou-se na terça-feira, dia 4.8.2009. Sendo assim, o recurso merece conhecimento.

Com relação à alegada violação ao art. 535, do CPC, afastou-a. Efetivamente, não há a necessidade, para a efetiva prestação jurisdicional, que o órgão julgador se pronuncie expressamente a respeito de todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes, basta fazer uso de fundamentação adequada.

Conheço do recurso especial em relação aos demais artigos de lei invocados, visto que prequestionadas as teses que gravitam em torno de sua aplicação. Prejudicado o exame do recurso pelo dissídio.

Quanto ao mérito, observo que a controvérsia a ser enfrentada gira em torno da compatibilização ou não do art. 7º, § 1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002 (trata da tributação a título de IRPJ e CSLL de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil) com o ordenamento jurídico em vigor.

O acórdão recorrido entendeu que o art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, está em desacordo com o art. 25, §6º, da Lei n. 9.249/95, que manda aplicar para o caso em exame (tributação dos lucros obtidos através de empresa controlada situada no exterior apurados pelo método da equivalência patrimonial) a legislação vigente, qual seja: o art. 2º, §1º, “c”, 1, da Lei n. 7.689/88, e o art. 389, *caput* e §1º, do RIR/99 (art. 23, *caput* e §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77), que operacionalizam contabilmente a não-tributação a título de IRPJ e CSLL, nas empresas brasileiras, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital de origem em empresas controladas ou coligadas situadas no exterior, no que exceder aos montantes que seriam exigidos caso adicionados às respectivas bases de cálculo apenas os lucros obtidos pelas empresas investidas.

JURISPRUDÊNCIA

Para melhor esclarecimento do tema, vale conceituar os termos técnicos envolvidos e realizar breve esboço histórico a sobre como a legislação brasileira vem tratando, em termos tributários, os lucros auferidos de empresas coligadas e controladas situadas no exterior (empresas investidas) por empresas brasileiras controladoras e coligadas (empresas investidoras).

A Lei n. 6.404/76 - LSA, desde a sua redação original, estabelece que, no balanço patrimonial da companhia controladora ou coligada (empresa investidora), a diferença entre o valor do investimento em empresa controlada ou coligada (empresa investida) e o custo de aquisição do referido investimento será registrada como resultado do exercício (art. 248, III, da LSA). Veja-se:

Lei n. 6.404/76 - LSA

Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas (redação original):

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão

computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

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

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

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Para apuração do valor do investimento foi adotado pela legislação em vigor o chamado “método da equivalência patrimonial”, compreendido este como o método que consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. O valor do investimento, portanto, será determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada (*in* Portal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/equivalenciapatrimonial.htm>>. Acesso em 11.11.2010).

Exemplificativo.

Se na data de apuração “D1” a empresa investidora “A” detém 60% das cotas da empresa investida “B”, cujo patrimônio líquido é de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), o valor de seu investimento é de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

Se, decorrido o período de apuração, na data de apuração “D2”, o patrimônio líquido da empresa investida “B” tiver aumentado para R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), o valor do investimento da empresa investidora “A” passa a ser de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais).

Entre as datas de apuração “D1” e “D2” há uma variação positiva do valor do investimento de “A” em “B” da ordem de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) para o período de apuração considerado. Essa variação deve ser registrada no resultado do exercício da empresa investidora “A”.

JURISPRUDÊNCIA

Em se tratando de método onde se apura o resultado do exercício da empresa investidora com a inclusão do resultado positivo decorrente do investimento em empresas coligadas ou controladas, há o conseqüente aumento do lucro líquido da empresa investidora. Sendo assim, esse mecanismo contábil permite, em tese, a tributação na empresa investidora do lucro obtido com o investimento em empresas investidas, desde que seja considerado como lucro tributável da investidora a variação positiva do valor do seu investimento.

No entanto, muito embora essa tributação fosse possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, “c”, 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mediante artifício contábil que elimina o seu impacto na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL. Transcrevo:

Decreto-Lei n. 1.598/77 - IRPJ

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Lei n. 7.689/88 - CSLL

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

[...]

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

[...]

Sendo assim, a variação positiva ou negativa do valor do investimento, muito embora tenha impacto sobre o lucro líquido da empresa investidora, não adentra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por força de lei.

Em se tratando de empresas investidas coligadas ou controladas situadas no exterior, havia ainda um ingrediente a mais para a não tributação da variação positiva do valor do investimento, qual seja, a vigência do art. 63, da Lei n. 4.506/64, que somente permitia a tributação de resultados provenientes de atividades exercidas no Brasil (princípio da territorialidade). Transcrevo:

Lei n. 4.506/64

Art. 63. No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no País.

§ 1º Consideram-se atividades exercidas parte no País e parte no exterior as que provierem:

- a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior, ou vice-versa;
- b) da exploração da matéria-prima no território nacional para ser beneficiada, vendida ou utilizada no estrangeiro, ou vice-versa;
- c) dos transportes e meios de comunicação com os países estrangeiros.

§ 2º Se a empresa que explora atividade nas condições previstas neste artigo não puder apurar separadamente o lucro operacional produzido no País, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a 20% (vinte por cento) da receita bruta operacional.

Posteriormente, com a publicação da Lei n. 9.249/95, a sistemática mudou, passando-se a tributar a título de IRPJ o lucro auferido por empresas no Brasil proveniente de empresas coligadas e controladas situadas no exterior, criando-se novo mecanismo contábil para permitir essa tributação, excepcionando-se a regra isencional anterior prevista no art. 63, da Lei n. 4.506/64. Veja-se:

Lei n. 9.249/95

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

[...]

§ 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:

JURISPRUDÊNCIA

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 embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 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.

[...]

§ 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.

De observar que a tributação permitida pela Lei n. 9.249/95 se restringe aos lucros auferidos no exterior pelas empresas coligadas e controladas (investidas), não abrangendo todos os lucros auferidos no exterior pela investidora por intermédio das empresas investidas. Sendo assim, segundo a lei em exame, somente o lucro das investidas é tributado no Brasil a título de lucro da investidora auferido no exterior, na proporção de sua participação no capital da investida.

Essa constatação deriva do fato de que o art. 25, §2º, I, da Lei n. 9.249/95, exige a apuração dos lucros da empresa investida (“*lucros que auferirem*”) para fins de serem adicionados proporcionalmente ao lucro líquido da investidora. Além disso, os §§2º

e 3º do suso citado art. 25, aludem aos lucros auferidos pelas investidas e não pelas investidoras, no exterior.

Com todo esse contexto guarda coerência o §6º, do citado art. 25, ao determinar que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuariam a ter o tratamento previsto na legislação vigente, ou seja, não adentrariam a base de cálculo do IRPJ, sem prejuízo da tributação dos lucros auferidos pelas empresas investidas no exterior através de sua inserção no lucro líquido da empresa investidora, isto é, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

Nessa linha, foi publicada a Instrução Normativa SRF n. 38/96, que assim regulamentou o tema, sendo que o seu art. 1ª trouxe redação semelhante aos parágrafos 2º, II e 3º, I, do art. 25, da Lei n. 9.249/95, e o seu art. 11 trouxe redação em todo semelhante à do art. 23, *caput* e parágrafo único, do já citado Decreto-Lei n. 1.598/77:

Instrução Normativa SRF n. 38/96

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

[...]

§ 3º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

[...]

Equivalência Patrimonial

Art. 11. A contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, os resultados positivos decorrentes do referido ajuste, computados no lucro líquido da empresa no Brasil, poderão ser dele excluídos, enquanto que os resultados negativos deverão ser a ele adicionados, quando da determinação do lucro real.

Sobreveio a Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97) que em seu art. 1º, apenas disciplinou o momento em que os lucros auferidos no ex-

JURISPRUDÊNCIA

terior seriam considerados disponíveis para a empresa no Brasil (critério temporal da hipótese de incidência), a fim de que fossem adicionados ao lucro líquido desta, sem alterar a base de cálculo do IRPJ (critério quantitativo da hipótese de incidência).
Veja-se:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.602, DE 14 DE NOVEMBRO DE 1997.

IMPOSTO SOBRE A RENDA

Lucros Auferidos no Exterior

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, 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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea “b” do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.

Posteriormente, a Medida Provisória n. 1.858-7, de 29, de julho de 1999 (atual Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), trouxe, em seu art. 21, norma que aplicou à tributação da CSLL a disciplina vista acima já aplicada ao IRPJ em relação à tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. Transcrevo:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-7, DE 29 DE JULHO DE 1999.

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Do mesmo modo, na décima quinta reedição da citada medida provisória (Medida Provisória n. 1.991-15, de 10 de março de 2000), foi alterado o § 3º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para também estender à CSLL o mesmo tratamento já dado ao IRPJ, no que diz respeito aos juros a serem pagos pelas empresas investidas às investidoras. Veja-se:

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.991-15, DE 10 DE MARÇO DE 2000.

Art. 35. O § 3º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alterado pela Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

“§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, relativos a empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior.” (NR)

Na trigésima quarta reedição da supra-mencionada medida provisória (Medida Provisória n. 2.158-34, de 2001), foi publicada nova regra a respeito do momento em que os lucros auferidos no exterior seriam considerados disponíveis para a empresa no Brasil, revogando o art. 1º, da Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), antecipando o critério temporal da hipótese de incidência para a data do balanço das empresas investidas. Também não houve qualquer alteração na base de cálculo (critério quantitativo da hipótese de incidência) do IRPJ e da CSLL. Transcrevo:

JURISPRUDÊNCIA

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-34, DE 27 DE JULHO DE 2001.

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 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.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

No entanto, muito embora a Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, não tenha feito qualquer alteração na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no que diz respeito à tributação dos lucros auferidos no exterior, a pretexto de regulamentá-la e regulamentar as alterações normativas iniciadas com a Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB fez publicar a Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002, que efetuou alterações na base de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os lucros auferidos do exterior por intermédio de empresas coligadas e controladas, a saber:

Instrução Normativa SRF n. 213/2002

Regime de tributação

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

[...]

Equivalência patrimonial

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 2º Os resultados negativos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial deverão ser adicionados para fins de determinação do lucro real trimestral ou anual e da base de cálculo da CSLL, inclusive no levantamento dos balanços de suspensão e/ou redução do imposto de renda e da CSLL.

§ 3º Observado o disposto no § 1º deste artigo, a pessoa jurídica:

I - que estiver no regime de apuração trimestral, poderá excluir o valor correspondente ao resultado positivo da equivalência patrimonial no 1º, 2º e 3º trimestres para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

II - que optar pelo regime de tributação anual não deverá considerar o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL apurados sobre a base de cálculo estimada;

III - optante pelo regime de tributação anual que levantar balanço e/ou balancete de suspensão e/ou redução poderá excluir o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL.

Com efeito, o art. 7º, da nova instrução normativa é claro em permitir que a variação positiva ou negativa do valor do investimento em empresa coligada ou controlada no exterior influencie na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL devidos pela empresa investidora, permitindo a tributação pela variação positiva e a redução da base de cálculo pela variação negativa do valor do investimento.

Ora, como vimos acima, essa disciplina não encontra amparo em lei, sendo expressamente vedada pelo disposto no art. 23, *caput* e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, “c”, 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, que, como já demonstrado, não sofreram qualquer alteração pela legislação que lhes foi posterior.

Ademais, a tributação permitida pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, é aquela incidente sobre os lucros auferidos pelas empresas investidoras que também sejam lucros da empresa investida no exterior. Essa tributação já estava suficientemente regulamentada

JURISPRUDÊNCIA

no art. 1º, §3º, da Instrução Normativa SRF n. 38/96, que foi repetido pelo art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002, quando determinou que os lucros das empresas coligadas ou controladas no exterior serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, proporcionalmente à sua participação no capital social.

Ora, muito embora sabidamente possa o Fisco introduzir de ofício modificações nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento (art. 146, do CTN), tal não me parece ser o caso concreto, tendo em vista as vedações legais expressas, não havendo como tributar a integralidade da variação positiva do valor do investimento da empresa investidora em empresa coligada ou controlada no exterior.

Sendo assim, a sistemática em vigor não permite a tributação pela variação do valor do investimento que exceder aquilo que, além de ser considerado lucro da empresa investidora, também seja considerado lucro da empresa investida situada no exterior.

Desta forma, é de ser decretada a ilegalidade do art. 7º, da Instrução Normativa n. 213/2002, naquilo que a tributação pela variação do valor do investimento exceder a tributação dos lucros auferidos pela empresa investidora que também sejam lucros auferidos pela empresa investida situada no exterior, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao presente recurso especial.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20100159996-0

PROCESSO
ELETRÔNICO

REsp 1.211.882
/RJ

Número Origem: 200351010084598

PAUTA: 02/12/2010

JULGADO: 07/12/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Presidente da Sessão

Revista de Direito Tributário da APET

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ELIZETA MARIA DE PAIVA RAMOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : YOLANDA PARTICIPAÇÕES S/A
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). DANIEL CORREA SZELBRACIKOWSKI, pela parte RECORRIDA:
YOLANDA PARTICIPAÇÕES S/A

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, negando provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelo Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, pediu vista dos autos o Sr. Ministro Castro Meira.”

Aguardam os Srs. Ministros Humberto Martins e Herman Benjamin.

Brasília, 07 de dezembro de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 1.211.882 - RJ (2010/0159996-0)

JURISPRUDÊNCIA

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : YOLANDA PARTICIPAÇÕES SA
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA-IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO-CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, § 1º, DA IN/SRF N. 213/2002.

1. O art. 25 da Lei 9.249/95 apenas autorizou que o lucro da empresa controlada ou coligada no exterior fosse adicionado ao da empresa controladora ou coligada no Brasil para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mas não o mero balanço patrimonial positivo.

2. A IN/SRF n.º 213/02, ao fixar que o balanço patrimonial positivo da empresa controlada ou coligada no estrangeiro seja adicionado ao lucro líquido da controladora no Brasil para efeito de determinação do lucro real do período, viola o princípio da legalidade, extrapolando o conteúdo da norma regulamentada.

3. Lucro é conceito distinto de balanço patrimonial positivo, pois este último pode ocorrer independentemente de lucro realizado no período, como acontece, por exemplo, com a simples valorização cambial de ativos.

4. O § 6º do art. 25 da Lei 9.249/95 determina que “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”. A “legislação vigente” a que se refere a norma, expressamente, veda a utilização do método da equivalência patrimonial para determinação do lucro real da empresa controladora ou coligada no Brasil (art. 23 do Decreto-Lei 1.598/77, para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, e art. 2º, § 1º, “c”, da Lei 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro-CSLL).

5. Recurso especial não provido, acompanhando o Relator.

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA: O TRF da 2ª Região, ao manter a sentença concessiva da segurança, negou provimento à remessa oficial e ao apelo da União, reconhecendo que o art. 7º, § 1º, da IN 213/02, ao estipular o método de

equivalência patrimonial para o cálculo do Imposto de Renda e da CSLL incidente sobre o lucro auferido por empresas coligadas e controladas no exterior, extrapolou o que dispunha o art. 25 da Lei 9.249/95.

A Fazenda Nacional defende a legalidade da IN 213/02 ao apontar violação dos arts. 43 do CTN, 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/2001.

Afirma que o ato normativo questionado está em conformidade com a legislação de regência, possibilitando a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital de origem em empresas filiais ou coligadas situadas no exterior, auferidos por empresas brasileiras, por meio do chamado “método de equivalência patrimonial”.

O eminente Relator Ministro Mauro Campbell negou provimento ao recurso.

Pedi vista dos autos para melhor examinar a matéria e convenci-me do acerto da tese firmada na origem.

A Lei n.º 9.249/95, no art. 25, disciplina a sistemática de tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas coligadas e controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, *verbis*:

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

[...]

§ 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;

JURISPRUDÊNCIA

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 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.

[...]

§ 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.

A norma em destaque exige que a empresa investidora domiciliada no País adicione ao seu lucro real, proporcionalmente a sua participação societária, o lucro apurado pela empresa investida no estrangeiro.

Dessarte, somente o lucro deverá ser observado pela empresa investidora no Brasil, mas não o simples balanço patrimonial positivo, que pode existir independentemente de ter a empresa lucrado no período.

São esclarecedores os exemplos citados na petição inicial e reproduzidos na sentença de piso concessiva da segurança:

É o caso, por exemplo, de a empresa investida no exterior receber integralização de capital com pagamento de ágio, que passa a compor conta de reserva de capital, também integrante do patrimônio líquido, gerando resultado positivo de equivalência patrimonial na investidora nacional mas que não constitui lucro da empresa no exterior. O mesmo se verifica na hipótese da variação cambial do investimento, que poderá implicar um resultado positivo altíssimo, sem que tenha havido qualquer lucro gerado nas controladas ou coligadas no exterior.

De fato, nesta hipótese a distorção causada pela norma é gritante. Veja-se em que empresa brasileira detém, no fechamento de seu ano de 2001, o equivalente a U\$ 10 milhões em investimentos em empresa controlada no exterior, a uma cotação aproximada de R\$ 23 milhões. Supondo-se que após um ano as atividades da controlada não tenham gerado lucro algum, o investimento em dólares americanos seria o mesmo, U\$ 10 milhões, mas o seu resultado em reais, considerando-se uma cotação aproximada de R\$ 3,5 por dólar, seria de R\$ 35 milhões, com um resultado positivo contábil, na empresa brasileira, de R\$ 12 milhões, em relação ao fechamento de seu último balanço. (e-STJ fl. 171)

Como se vê, lucro e balanço patrimonial positivo são conceitos distintos, embora muitas vezes possam se aproximar.

Para regulamentar o art. 25 da Lei 9.249/95, com a redação dada pela MP 2158-35, de 2001, a Secretaria da Receita Federal, hoje Receita Federal do Brasil, editou a Instrução Normativa n.º 213/02, de seguinte teor:

Instrução Normativa SRF n. 213/02

Regime de tributação

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

[...]

Equivalência patrimonial

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial,

JURISPRUDÊNCIA

conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 2º Os resultados negativos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial deverão ser adicionados para fins de determinação do lucro real trimestral ou anual e da base de cálculo da CSLL, inclusive no levantamento dos balanços de suspensão e/ou redução do imposto de renda e da CSLL.

§ 3º Observado o disposto no § 1º deste artigo, a pessoa jurídica:

I - que estiver no regime de apuração trimestral, poderá excluir o valor correspondente ao resultado positivo da equivalência patrimonial no 1º, 2º e 3º trimestres para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

II - que optar pelo regime de tributação anual não deverá considerar o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL apurados sobre a base de cálculo estimada;

III - optante pelo regime de tributação anual que levantar balanço e/ou balancete de suspensão e/ou redução poderá excluir o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL.

O chamado “método da equivalência patrimonial”, previsto no art. 7º da IN, consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. O valor do investimento, portanto, será determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada.

Em outras palavras, a IN 213/02 autorizou que o simples balanço patrimonial positivo da empresa coligada ou controlada no exterior deveria ser adicionado ao lucro líquido da empresa controladora ou coligada no Brasil, proporcionalmente à sua participação acionária, para efeito de determinar o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

Como visto, o art. 25 da Lei 9.249/95 apenas autorizou que o lucro da empresa controlada ou coligada no exterior fosse adicionado ao da empresa controladora ou coligada no Brasil, mas não o mero balanço patrimonial positivo. Tanto assim que a IN/SRF n.º 38/96, que antecedeu a de n.º 213/02, expressamente vedava a utilização do método de equivalência patrimonial na determinação do lucro real da empresa controladora no Brasil.

Instrução Normativa SRF n. 38/96

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

[...]

§ 3º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

[...]

Equivalência Patrimonial

Art. 11. A contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, os resultados positivos decorrentes do referido ajuste, computados no lucro líquido da empresa no Brasil, poderão ser dele excluídos, enquanto que os resultados negativos deverão ser a ele adicionados, quando da determinação do lucro real.

Ora, se não houve mudança legislativa no tocante à base de cálculo do IR e da CSLL entre as duas Instruções Normativas, por consequência lógica, não poderiam estipular regras absolutamente contrapostas, já que são normas complementares da legislação tributária, direcionadas aos agentes fiscais, que não podem inovar a ordem jurídica.

Portanto, a IN 213/02, ao determinar que o balanço patrimonial positivo da empresa controlada ou coligada no estrangeiro seja adicionado ao lucro líquido da controladora no Brasil para efeito de determinação do lucro real do período, viola o princípio da legalidade, extrapolando o conteúdo da norma regulamentada, especificamente o art. 25 da Lei 9.249/95.

Por fim, o § 6º do art. 25 da Lei 9.249/95 não infirma as conclusões aqui adotadas.

Com efeito, o dispositivo em tela determina que “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”.

JURISPRUDÊNCIA

A “legislação vigente” a que se refere a norma, expressamente, veda a utilização do método da equivalência patrimonial para determinação do lucro real da empresa controladora ou coligada no Brasil.

É o que se observa, por exemplo, do art. 23 do Decreto-Lei 1.598/77, para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, e do art. 2º, § 1º, “c”, da Lei 7.689/88, para a Contribuição Social para o Lucro-CSLL, *verbis*:

Decreto-Lei n. 1.598/77 - IRPJ

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Lei n. 7.689/88 - CSLL

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

[...]

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

[...]

Portanto, a variação positiva ou negativa do valor do investimento, muito embora tenha impacto sobre o lucro líquido da empresa investidora, não adentra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por força de lei.

Assim, nenhum reparo deve ser feito no aresto recorrido, que bem interpretou o art. 25 da Lei n.º 9.249/95, para concluir que é ilegal a IN/SRF n.º 213/02 ao determinar que o resultado positivo da equivalência patrimonial seja observado no cálculo do IR e da CSLL.

Revista de Direito Tributário da APET

Ante o exposto, acompanho o Relator para negar provimento ao recurso especial.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 20100159996-0 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.211.882/RJ

Número Origem: 200351010084598

PAUTA: 05042011

JULGADO: 05042011

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 : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : YOLANDA PARTICIPAÇÕES SA
ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

JURISPRUDÊNCIA

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Castro Meira, acompanhando o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.”

Os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha, Castro Meira (voto-vista), Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

(Ementa publicada no DJe de 14/04/2011).

Decisões Monocráticas

FUNRURAL. LEIS NºS 8.540/92, 9.527/98 E 10.256/2001. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. INEXIGIBILIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 0061008-61.2010.4.01.0000/MG

Processo Orig.: 0008337-98.2010.4.01.3803

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA

RELATOR CONVOCADO : JUIZ FEDERAL CLEBERSON JOSÉ ROCHA

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : LUIZ FERNANDO JUCA FILHO

AGRAVADO : WAGNER WASHINGTON CARVALHO NOVAIS

ADVOGADO : JOSE ROBERTO DA ROCHA CATUTA

D E C I S Ã O

Trata-se de agravo de instrumento, interposto pela União (Fazenda Nacional) contra decisão que deferiu a antecipação dos efeitos da tutela, objetivando a declaração de inexigibilidade da contribuição social denominada FUNRURAL.

Decido.

O agravo merece parcial provimento.

Quanto à matéria de mérito o colendo STF decidiu que a inovação da contribuição sobre comercialização de produção rural da pessoa física não estava albergada na Carta Magna até a Emenda Constitucional 20/98, decidindo expressamente acerca das Leis 8.540/92 e 9.528/97. Nesse sentido:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA

FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRECEDENTE - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações. (RE 363852, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/02/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-04 PP-00701)

De ressaltar que essa decisão serviu para resolver a questão como repercussão geral reconhecida no RE 596.177/RS de cuja decisão expressamente estabeleceu:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/91, NA REDAÇÃO DADA A PARTIR DA LEI 8.540/92. RE 363.852/MG, REL. MIN. MARCO AURÉLIO, QUE TRATA DA MESMA MATÉRIA E CUJO JULGAMENTO JÁ FOI INICIADO PELO PLENÁRIO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

(RE 596177 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 17/09/2009, DJe-191 DIVULG 08-10-2009 PUBLIC 09-10-2009 EMENT VOL-02377-07 PP-01439 LEXSTF v. 31, n. 370, 2009, p. 288-293)

Na nossa modesta avaliação referida decisão estabeleceu uma confusão entre os segurado especial e o empregador rural pessoa física. Quanto ao primeiro, desde a redação original do § 8º do art. 195 da Constituição da República, havia autorização para criação da contribuição sobre a comercialização da produção rural nos termos da legislação analisada. Isso porque ele não poderia e não pode ter empregados permanentes e a contribuição servia para o próprio benefício e de sua família vinculada à atividade rural. Referida previsão constitucional citada afasta a necessidade de instituição do tributo por lei complementar em casos como tais (ADI 1102, Maurício Corrêa, STF).

O problema residia, e esse era, salvo melhor juízo, o objeto exclusivo do RE 363.852/MG, na instituição por lei ordinária de nova fonte de custeio para a previdência, já que o STF entendeu que o produto da comercialização do produto rural do empregador rural pessoa física (não segurado especial) não coincide com o conceito de faturamento. Por isso que julgou inconstitucional a instituição por lei ordinária até que fosse objeto de regulamentação a nova redação do art. 195 veiculada pela Emenda Constitucional n. 20/98:

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

JURISPRUDÊNCIA

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

...

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

sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, foi acrescentada às fontes de custeio da previdência social a contribuição sobre a receita, que é mais ampla que faturamento, e, como ficou implícito na decisão do STF, autoriza a instituição da contribuição sobre a comercialização da produção rural do empregador rural, ressalvando que essa contribuição é substitutiva da contribuição patronal (não se confunde com a do segurado especial que é para gozo do próprio benefício).

A Lei 10.256/2001 reinstituuiu a contribuição, alterando o art. 25 da Lei 8.212/91:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Este Magistrado vinha entendendo que por não se impugnar a cobrança da contribuição sobre a comercialização da produção rural na vigência da Lei 8.212/91, com a redação das Leis n. 8.540/92 e 9.527/98, mas por buscar medida para o futuro, era de se afastar o pedido, no caso, do responsável - contribuinte de direito.

Contudo, a) as duas turmas tributárias deste Tribunal tem afastado a exigência da contribuição mesmo nessa condição; b) como ainda pende de apreciação a existência ou não de alíquotas válidas, porque a Lei 10.256/01 alterou apenas o caput do citado art. 25 e não os incisos, caso em que vinha entendendo pela repriminção; c) porque afastada a contribuição sobre a comercialização seria devida a contribuição sobre a folha de salários, cujo fato gerador pode ser apurado pela Fazenda até a restituição dos valores depositados.

Ante ao exposto, dou parcial provimento ao agravo de instrumento para determinar o depósito judicial da contribuição do art. 25, I e II, da Lei 8.212/91 até final solução da lide (CPC, art. 557).

Comunique-se, com urgência, ao juízo de origem.

Intime-se. Publique-se. Após o trânsito em julgado, remetam-se os autos à origem.

Brasília (DF), 08 de fevereiro de 2011.

Juiz Federal CLEBERSON JOSÉ ROCHA

Relator Convocado

(Decisão disponibilizada no e-DJF1 nº 30/2011, 15/02/2011, p. 400/401).

CRÉDITO DE IPI. DEMORA NA ANÁLISE DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO PELA RECEITA FEDERAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXIGIBILIDADE.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 558.442

ORIGEM :EIAC - 200104010115904 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) :ROHDEN ARTEFATOS DE MADEIRA LTDA

ADV.(A/S) : JOÃO JOAQUIM MARTINELLI E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão:

Vistos.

Rohden Artefatos de madeira Ltda. interpõe agravo regimental da decisão monocrática de fls. 660-662, de lavra do Ministro Menezes Direito, que negou seguimento ao recurso extraordinário interposto, nos seguintes

termos:

Vistos.

Rohden Artefatos de Madeira Ltda. interpõe recurso extraordinário com fundamento na alínea a do permissivo constitucional, contra acórdão da Primeira Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

EMBARGOS INFRINGENTES. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. SALDO CREDOR. CORREÇÃO MONETÁRIA.

A lei não prevê que o crédito seja levado a cálculo com correção monetária. O STF vem reiteradamente decidindo que a correção monetária não incide sobre os créditos escriturais.

Incabível, pela mesma razão, a incidência de correção monetária sobre o saldo credor de IPI objeto de ressarcimento via administrativa (fl. 501).

Opostos embargos de declaração (fls. 504 a 507), foram rejeitados (fls. 510/511).

Sustenta a recorrente violação do artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, haja vista ser devida a correção monetária nos pedidos de ressarcimento de IPI, resultante de vendas com alíquota 'zero' e/ou exportação (fl. 543).

JURISPRUDÊNCIA

Contra-arrazoado (fls. 548 a 551), o recurso extraordinário (fls. 532 a 543) não foi admitido (fl. 554), dando ensejo a agravo de instrumento que, provido, determinou o processamento do recurso extremo.

O Superior Tribunal de Justiça, em decisão transitada em julgado (fl. 652), negou provimento ao recurso especial interposto paralelamente ao extraordinário (fls. 626 a 631).

Decido.

Anote-se, primeiramente, que o acórdão dos embargos de declaração, conforme expresso na certidão de folha 513, foi publicado em 2/4/03, não sendo exigível, conforme decidido na Questão de Ordem no AI 664.567, Pleno, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 6/9/07, a demonstração da existência de repercussão geral das questões constitucionais trazidas no recurso extraordinário.

A irrisignação não merece prosperar, haja vista que a controvérsia sobre a correção monetária de crédito de IPI esta circunscrita a legislação infraconstitucional. A alegada violação dos dispositivos constitucionais invocados seria, se ocorresse, indireta ou reflexa, o que não enseja reexame em recurso extraordinário. Sobre o tema, anote-se:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTARIO. IPI. CREDITO DECORRENTE DO PRINCIPIO DA NAO-CUMULATIVIDADE: CORRECAO MONETARIA. NAO-PREQUESTIONAMENTO DO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL: C.F., art. 153, § 3º, II. I. - Mesmo que se considere prequestionada a questão constitucional, certo e que o citado principio da nao-cumulatividade simplesmente confere ao contribuinte o direito ao crédito, não estabelecendo que será este corrigido, ou não. A correção inscreve-se no contencioso infraconstitucional. II. - Negativa de transito ao RE. Agravo não provido (RE 351.754–AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 5/8/05).

DIREITO CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO (SUMULAS 282 E 356). AGRAVO. 1. Não conseguiu a agravante abalar os fundamentos da decisão que, na instância de origem, indeferiu o processamento do Recurso Extraordinário, nem o da que negou seguimento ao Agravo de Instrumento. 2. Na verdade, o aresto recorrido resolveu questão infraconstitucional sobre correção monetária, sem cuidar dos temas constitucionais suscitados no R.E., o que o inviabiliza (art. 102, III, da C.F. e Sumulas 282 e 356). 3. Ademais, e pacífica a jurisprudência do S.T.F., no sentido de não admitir, nessa espécie de Recurso, alegação de ofensa indireta a Constituição Federal, por má interpretação ou aplicação e mesmo inobservância de normas infraconstitucionais. 4. Agravo improvido (AI 245.987–AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Sydney Sanches, DJ de 7/2/03).

No mesmo sentido, as seguintes decisões monocráticas: AI 522.180, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 28/11/07; e AI 586.164, Relatora a Ministra Carmen Lucia, DJ de 22/10/07.

Ante o exposto, nos termos do artigo 557, caput, do Código de Processo Civil, nego seguimento ao recurso extraordinário.

Intime-se.

Brasília, 24 de março de 2008.

Ministro MENEZES DIREITO

Relator

Alega a agravante que não se trata de correção de crédito escritural de IPI. Aduz que o pedido trata da aplicação da correção monetária nos valores de ressarcimento de IPI resultante de vendas com alíquota zero e/ou exportação, ressarcimento efetivado sem correção monetária após o pleito junto à Secretaria da Receita Federal (quer na forma de restituição ou compensação, conforme expressa previsão legal).

Sustenta, ademais, que a restituição de valores sem qualquer correção monetária se traduz em um pagamento a menor de IPI, que deve ser restituído ou compensado, devendo ser considerado, inclusive, o procedimento adotado pelo Fisco em atualizar monetariamente seu crédito.

Decido.

Assiste razão à agravante. Ambas as Turmas do Supremo Tribunal tem adotado o entendimento no sentido de que é devida a correção monetária dos créditos tributários quando a demora no aproveitamento de tais créditos advém de ilegítima resistência do Fisco.

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPI. CORREÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA DO ESTADO.

INCIDÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. Incide correção monetária no período em que se reconheceu ilegítima a resistência do Estado em possibilitar o aproveitamento dos créditos mencionados. Precedentes. Agravo regimental improvido. (AI 783603-AgR, Relator Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 13/5/2010)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. CORREÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA DO ESTADO.

INCIDÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I - Incide correção monetária no período em que se reconheceu ilegítima a resistência do Estado em possibilitar o aproveitamento dos créditos mencionados. Precedentes. II – Agravo regimental improvido. (RE 572395-AgR, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 24/9/2009)

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - DIREITO A CRÉDITO - CORREÇÃO MONETÁRIA - RESISTÊNCIA DO FISCO - POSSIBILIDADE - PRECEDENTES. A jurisprudência do Tribunal está pacificada no sentido de ser devida a correção monetária de créditos tributários quando, por óbice do Fisco, a compensação não ocorre no momento adequado. AGRAVO - ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - MULTA. Se o agravo é manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo

JURISPRUDÊNCIA

Civil, arcando a parte com o ônus decorrente da litigância de má-fé (AI nº 619.664/RS-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe de 20/2/2009).

No mesmo sentido, os seguintes julgados: RE 419.339-AgR-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro **Ricardo Lewandowski**, DJe 23/9/2010; RE 411.861-ED, Primeira Turma, Relator o Ministro **Ricardo Lewandowski**, DJe 25/6/2010; AI 776.047-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Eros Grau**, DJe 13/5/2010 e AI 663.636-AgR/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro **Marco Aurélio**, DJe 19/2/2009.

Ante o exposto, reconsidero a decisão agravada e, nos termos do artigo 557, caput e § 1-A, do Código de Processo Civil, conheço do recurso extraordinário e lhe dou provimento para, reformando o acórdão recorrido, permitir a correção monetária dos créditos de IPI relativos ao imposto pago, a partir do momento em que o Estado, ao efetuar o respectivo creditamento, deixou de atualizá-los monetariamente, ficando prejudicada a apreciação do agravo regimental.

Publique-se.

Brasília, 1º de fevereiro de 2011.

Ministro **DIAS TOFFOLI**

Relator

(Decisão disponibilizada no DJe STF nº 31/2011, 16/02/2011, p. 78/79).

ICMS. APLICAÇÃO DO ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. PROVA PERICIAL. NECESSIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO 611.122

ORIGEM :AC - 1481121 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

AGTE.(S) :RIO SUL LINHAS AÉREAS S/A

ADV.(A/S) :FERNANDO CRESPO QUEIROZ NEVES E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :ESTADO DO PARANÁ

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANÁ

DECISÃO: Trata-se de agravo de instrumento destinado a assegurar o julgamento de recurso extraordinário (art. 102, III, *a* da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.

O acórdão-recorrido considerou impossível a repetição de valores recolhidos a título de ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte aéreo (maio de 1989 a junho de 1994), na medida em que comprovada a transferência da carga tributária ao consumidor (“contribuinte de fato”).

Em síntese, sustenta-se violação dos arts. 5º, II 37, *caput* e 150, I da Constituição (direito incondicionado à repetição do indébito na hipótese de o Supremo Tribunal Federal ter reconhecido a inconstitucionalidade do tributo) e 5º, LIV e LV (cerceamento de defesa).

É o relatório.

Decido.

Parcial razão assiste à Agravante.

Eventual reconhecimento da invalidade de tributo não implica inexorável e automaticamente o dever de sua restituição. A vedação prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional é pertinente à regra constitucional da não-cumulatividade, que toma por premissa o necessário repasse da carga tributária ao preço da operação (Cf., e.g., Súmulas 71/STF e 546/STF, RE 73.694, rel. min. Barros Monteiro, Primeira Turma, e RE 59.058, rel. min. Pedro Chaves, Segunda Turma, *DJ* de 14.09.1966). Adequada ou não em termos específicos, trata-se de escolha legal ampla acerca da ilegitimidade da parte que já teve seu patrimônio recomposto às custas do consumidor.

Por outro lado, está caracterizada violação dos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

O juízo fundamentou seu convencimento na circunstância de a legislação de regência ter autorizado o aumento das tarifas aéreas de modo a refletir o valor devido a título de ICMS (Portaria 131/1989 SPF/DAC e Ofício 11/PL3 de 1992 – reajuste de 21,34%, dos quais 6,38% referiam-se ao custo com o ICMS).

Conforme argumenta a agravante, o reajuste mencionado foi insuficiente para cobrir os custos operacionais e, tal como fez a empresa Transbrasil, a empresa pleiteia judicialmente o ressarcimento dos valores complementares. Em seu entender, decorre da insuficiência do reajuste legal a impossibilidade de estes valores serem considerados como ressarcimento pelo pagamento de ICMS, transferido ao consumidor final como parte do preço pelo bilhete aéreo.

Por isso, a agravante peticionou ao Juízo para:

“[...] acaso entenda V. Ex^a pela aplicação do disposto no artigo 166 do CTN ao caso concreto e, conseqüentemente, a necessidade de outras provas do não repasse do encargo financeiro ao consumidor final, requer a realização de perícia contábil e a juntada de outros documentos relevantes para o cumprimento de tal fim e para o deslinde do feito, bem como a expedição dos ofícios que se fizerem necessários” (Fls. 241).

A orientação desta Corte adverte que o livre-convencimento do magistrado não é absoluto, pois “*ele não pode abstrair [...] certas regras que compõem o sistema das provas* (HC 40.609, rel. min. Evandro Lins, Pleno, *DJ* de 03.09.1964). Por outro lado, “*não deve ser recebido sem um grão de sal o asserto generalíssimo de que tôda e qualquer questão de prova se elimina como [impertinente] do campo do recurso extraordinário. Assim é, se se trata de examinar a repercussão da prova no ânimo do juiz. Mas se se cuida da questão*

JURISPRUDÊNCIA

legal do ônus de prova ou da sua admissibilidade, não (RE 9.916, rel. min. Oroszimbo Nonato, RF 553/133).

Correto ou equívocado, o convencimento do juízo e do TJ/PR baseia-se em circunstâncias cuja certeza a então autora pretendia negar por prova pericial e pela apresentação de documentos relevantes, expressamente requerida (Fls. 241). A sentença e o acórdão não poderiam validamente **presumir** que *nada* que pudesse ser elucidado com a prova pericial ou com os documentos seria incapaz de legitimamente influir em seu convencimento ou no convencimento de órgão jurisdicional competente para eventualmente rever a decisão.

A rejeição de requerimentos para a produção de provas desnecessárias, inúteis ou meramente protelatórias é plenamente compatível com as decisões devidamente motivadas e fundamentadas. Porém, neste caso, a prova pericial solicitada é pertinente ao quadro fático-jurídico e não poderia ser sumariamente rejeitada, especialmente por referir-se diretamente ao fundamento determinante adotado pelo juízo e confirmado pelo tribunal.

Ante o exposto e com base no art. 544, § 3º e § 4º, do Código de Processo Civil, dou provimento ao agravo e o converto em recurso extraordinário, para, nos termos do art. 557, § 1º-A, do referido diploma legal, dar-lhe **parcial** provimento, tão-somente para cassar o acórdão recorrido e a respectiva sentença, de modo a permitir que a ora agravante produza as provas requeridas à fls. 241.

Publique-se. Int..

Brasília, 07 de fevereiro de 2011.

Ministro **JOAQUIM BARBOSA**

Relator

(Decisão disponibilizada no DJe STF nº 38/2011, 25/02/2011, p. 97/98).

LEI N. 11.941/09. APLICAÇÃO DOS DESCONTOS A DEPÓSITO JUDICIAL. LEVANTAMENTO DO VALOR REMANESCENTE. POSSIBILIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0004223-61.2011.404.0000/PR

RELATOR : Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

AGRAVANTE : MACHADO FILHO E ADVOGADOS ASSOCIADOS

ADVOGADO : Fabiana Boeira Nystron e outros

AGRAVADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

PROCURADOR : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento interposto contra a decisão, proferida em mandado de segurança, pela qual o juiz indeferiu o pedido de conversão dos valores depo-

sitados em renda da União, bem como o levantamento do remanescente em favor do impetrante, na forma prevista na Lei nº 11.941/2009.

A decisão vergastada foi proferida nas seguintes letras:

“Desentranhe-se, com urgência, a petição de fls. 365/366 trasladando-a para os autos corretos.

Certifique a Secretaria o decurso *in albis* do prazo da União (Fazenda) para manifestação acerca do pedido de fl. 340/342.

Decorrido *in albis* o prazo para manifestação, desde já decidido. Controvertem as partes acerca dos valores a serem convertidos em renda da União em relação aos depósitos realizados na conta nº 0650.635.00105017-1), tendo em vista a formalização por parte da autora de pedido de desistência nos termos da Lei nº 11.941/2009 (fls. 643/644).

A autora pleiteia a conversão em renda de 55% dos valores depositados, bem como o levantamento da proporção de 45% (fls. 340/342).

Vieram os autos conclusos.

A Lei 11.941/09, art. 1º, §3º, concedeu descontos dos tributos devidos aos contribuintes na hipótese de pagamento à vista dos débitos tributários, nos seguintes termos:

‘§3º Observado o disposto no art. 3 desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de (60) sessenta dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

I - pagos à vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45 (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) do valor do encargo legal.

Ainda, o art. 10 da referida lei admitiu a possibilidade de incidência dos descontos na hipótese de depósito judicial:

‘Art. 10. Os depósitos existentes vinculados aos débitos a serem pagos ou parcelados nos termos desta Lei serão automaticamente convertidos em renda da União, após aplicação das reduções para pagamento a vista ou parcelamento.’

A Portaria Conjunta PGFN/RFB 10/09, a seu turno, estipulou, no entanto, que os percentuais de redução previstos na Lei 11.941/09 somente seriam aplicados sobre o valor do débito atualizado à época do depósito e somente incidiriam sobre o valor das multas de mora e de ofício, das multas isoladas, dos juros de mora e do encargo legal efetivamente depositados.

JURISPRUDÊNCIA

Ou seja, pugna a autora pelo levantamento da SELIC que incidiu no período, no percentual de 45%, ou seja, do desconto concedido pela lei.

Vale dizer, há discussão sobre a quem pertencem os valores decorrentes da incidência da SELIC no período em que os valores permaneceram depositados.

Para decisão a respeito da questão, indispensável apreciar a questão relativa à natureza jurídica da SELIC que incide sobre depósitos judiciais. Se a natureza jurídica for de juros de mora, o desconto deve incidir sobre a referida taxa, permitindo o levantamento de 45% do montante total em favor da autora.

Não vejo, contudo, como atribuir a natureza jurídica de juros de mora à SELIC incidente nos depósitos judiciais. É que, segundo o art. 151/CTN, II, o depósito do valor controvertido suspende a exigibilidade do crédito tributário. Não incidem, portanto, juros de mora sobre o montante depositado.

Assim, a incidência da SELIC nos depósitos judiciais, ao contrário da SELIC que incide sobre a restituição do indébito tributário, não visa recompor o patrimônio da parte que deixou de auferir juros de mora no período, até porque eles não são devidos enquanto houver depósito judicial.

A taxa incide sobre os depósitos judiciais por força da Lei 9.703/98, que determinou a sua aplicação em razão do repasse imediato dos valores depositados em favor do Tesouro Nacional, que, quando da eventual devolução, deverá pagar juros pela disponibilidade financeira do crédito, ou seja, a SELIC neste caso, têm natureza de juros remuneratórios.

Em se tratando de juros remuneratórios, o desconto previsto na Lei 11.941/09, art. 1º, §3º, em nada se aplica à SELIC que rendeu no período do depósito. Ao contrário, como acessório do principal deve ser entregue àquele a quem cabe o recebimento do principal, no caso, a União Federal (face à adesão ao REFIS).

A respeito, entendo que a comparação entre os contribuintes depositantes e aqueles devedores não é suficiente ou pertinente para definir o destino dos valores depositados.

O que distingue a situação jurídica do contribuinte que deposita nos autos e discute o tributo e aquele que simplesmente deixa de pagá-lo, ambos optantes pelo REFIS, é o fato de que o depositante esteve durante todo o período do depósito na fruição da suspensão da exigibilidade do tributo, leia-se: com CND, enquanto o devedor não teve

suspensa a exigibilidade do seu débito, e esteve submetido à execução fiscal, inclusive com a execução de seus bens.

Tal circunstância é suficiente para induzir o depositante a pagar à vista? Não importa, a adesão ao REFIS é uma opção do contribuinte. Aquele que deposita tem a opção ou não de pagar à vista. É sua a prerrogativa de escolher entre insistir na tese jurídica deduzida na ação de repetição de indébito, ou pagar o débito à vista e desistir dela. Não há necessidade de entregar-lhe 45% dos juros remuneratórios do período do depósito para convencê-lo a fazer a opção.

Entendo, portanto, que o único critério possível para entender se a SELIC foi ou não incluída na norma do art. 1º, §3º c/c o art. 10, é aquele que parte da natureza jurídica da taxa, de modo a concluir se ela se insere no contexto da dicção ‘redução de juros de mora’ ou não. E, neste caso, ela não se insere neste contexto, por representar juros remuneratórios.

Em razão de todo o exposto, indefiro o pedido de fls. 340/342.

Intimem-se as partes.

Decorrido o prazo recursal, convertam-se em renda em favor da União Federal os depósitos judiciais vinculados aos autos.

Curitiba, 11 de março de 2011.”

Alegou a parte agravante, em síntese, ter aderido ao benefício especial concedido pela Lei nº 11.941/2009, optando pelo pagamento à vista, de forma que devem incidir as reduções previstas na citada lei, na forma preconizada no seu art. 10.

Sustentou que a decisão agravada demonstra discordância com relação à aplicação do art. 1º, § 3º, I, da Lei nº 11.941/2009 sob argumentação equivocada, pois não leva em consideração que os depósitos judiciais efetuados junto à Caixa Econômica Federal são acrescidos dos juros da Taxa Selic, defendendo seja prestigiada a decisão emanada da 1ª Seção deste Regional, proferida quando do julgamento do Incidente de Uniformização de Jurisprudência nº 2009.04.00.042029-3.

Colacionando precedentes em prol de sua tese, a parte agravante postulou, além da antecipação da tutela recursal, seja dado provimento ao agravo de instrumento, com a consequente reforma da decisão vergastada.

É o breve relatório. Decido.

Os benefícios em questão, pretendidos pela ora agravante, são regidos pelo art. 1º, § 3º, I, da Lei nº 11.941/2009, a seguir trazido à colação a título ilustrativo:

JURISPRUDÊNCIA

“Art. 1º. Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional - PAEX, de que trata a Medida Provisória n. 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados.

(...)

§ 3º Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

I - pagos a vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;” (Sem grifos no original)

A sistemática de aplicação dos benefícios previstos é encontrada na disposição do art. 10 do mesmo diploma legal, bem como seu parágrafo único, que assim dispõem:

“Art. 10. Os depósitos existentes vinculados aos débitos a serem pagos ou parcelados nos termos desta Lei serão automaticamente convertidos em renda da União, após aplicação das reduções para pagamento a vista ou parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 12.024, de 2009)

Parágrafo único. Na hipótese em que o valor depositado exceda o valor do débito após a consolidação de que trata esta Lei, o saldo remanescente será levantado pelo sujeito passivo.”

Vê-se do artigo de lei supracitado, a previsão é para aplicação das reduções para pagamento a vista - caso dos autos – **antes** da conversão em renda de eventual saldo

remanescente para a União, tese esta defendida pela parte agravante e não observada quando da prolação das decisões ora recorridas.

A respeito da matéria, a agravante referiu o incidente de uniformização de jurisprudência nº 2009.04.00.042019-3, do qual colho a seguinte ementa:

“INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. ‘REFIS DA CRISE’. DEPÓSITOS JUDICIAIS. CONVERSÃO EM RENDA APÓS A APLICAÇÃO DAS REDUÇÕES PREVISTAS NO ARTIGO 1º, PARÁGRAFO 3º, INCISO I, DA LEI Nº 11.941/2009. LEVANTAMENTO CONDICIONADO AO TRÂNSITO EM JULGADO DO PROCESSO.

A conversão em renda dos depósitos judiciais, mesmo com o trânsito em julgado do processo de conhecimento, deve se proceder após a consolidação dos valores com as reduções previstas no artigo 1º, parágrafo 3º, inciso I, da Lei nº 11.941/2009, ficando o levantamento do respectivo saldo remanescente condicionado ao trânsito em julgado do recurso em que debatida esta questão.”

(TRF 4ª Região, INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA nº 2009.04.00.042019-3/RS, PRIMEIRA SEÇÃO, Rel. MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, julg. 01/07/2010, publ. D. E. em 14/07/2010)

Infere-se do julgado acima, haver clara relação com os dispositivos legais anteriormente elencados, de forma a suscitar a hipótese de incorreção na tese da União, acompanhada pela juíza prolatora da primeira decisão agravada e com o respaldo do juiz prolator da segunda decisão recorrida.

Não foi levada em consideração, nessas duas decisões, a sistemática de correção dos depósitos judiciais, denotando-se uma pretensão da União para levantamento, pela parte agravante, de um valor inferior ao devido, pois a aplicação das reduções se daria em momento inadequado, qual seja, após a diminuição do montante a ser convertido em renda da União.

A esse respeito, peço vênia e me reporto ao seguinte trecho do voto condutor proferido pela Desembargadora Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, quando do julgamento do Incidente de Uniformização de Jurisprudência nº 2009.04.00.042019-3, anteriormente referido, assim proferido:

“(…)

Ultrapassado o tópico relativo ao trânsito em julgado, a controvérsia impõe que se analise se o valor da taxa SELIC depositado pela instituição financeira para remunerar os

depósitos judiciais pode ser levantado pelos contribuintes a título de saldo remanescente de juros de mora, ou não, uma vez que alguns entendem que estes são juros remuneratórios que pertencem a quem for levantar o depósito. Sobre a questão, tenho entendimento no sentido de que a natureza dos acréscimos da taxa SELIC incidente sobre os depósitos judiciais não deve ser o fator decisivo para autorizar-se, ou não, o levantamento previsto no artigo 10, parágrafo único, da Lei 11.941/2009, que dispõe:

Art. 10. Os depósitos existentes vinculados aos débitos a serem pagos ou parcelados nos termos desta Lei serão automaticamente convertidos em renda da União, após aplicação das reduções para pagamento a vista ou parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 12.020, de 2009)

Parágrafo único. Na hipótese em que o valor depositado exceda o valor do débito após a consolidação de que trata esta Lei, o saldo remanescente será levantado pelo sujeito passivo.(...) (grifei)

Com efeito, a Lei nº 11.941/2009, a exemplo das Leis nºs 9964/2000 e 10.683/2003, instituiu benefícios fiscais prevendo a possibilidade de pagamento e/ou parcelamento dos débitos registrados pelo órgão fazendário. O diploma legal, nesse contexto, detém cunho essencialmente arrecadatário tratando-se de medida que privilegia o contribuinte de boa-fé, além de franquear a regularização de situações de inadimplência e sonegação fiscal.

O chamado 'REFIS DA CRISE' destaca-se dos programas anteriores por ser mais abrangente e vantajoso, prevendo o abatimento em grandes percentuais dos valores impostos a título de multa e juros de mora, dispondo sobre a possibilidade de pagamento ou parcelamento das dívidas fiscais vencidas até 30 de novembro de 2008, de pessoas físicas ou jurídicas, consolidadas pelo sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, inscritas ou não em dívida ativa, consideradas isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada.

Prestigiando-se, no caso, o Princípio da Justiça, preponderante no Estado Democrático de Direito, deve-se entender que se o autor dos depósitos optou por realizá-los exatamente para não configurar a mora, estando em dia com suas obrigações, deixando de aplicar seu dinheiro em outros fundos que poderiam render valores superiores, inelutável a conclusão de que não pode ficar em situação de inferioridade frente àqueles que deixaram de pagar suas dívidas a tempo e que lograrão quitar o tributo apenas entregando ao fisco o valor principal, acrescido de 55% a título de juros de mora.

Neste sentido, peço vênia para novamente aderir aos fundamentos expendidos pela ilustre Juíza Vânia, nos seguintes termos:

Vislumbro que há ilegalidade no artigo 32 da Portaria Conjunta nº 10/2009, pois restringiu, via norma de inferior hierarquia, o direito disposto no artigo 10 da Lei nº 11.941/2009.

A referida Portaria condiciona o pagamento do débito discutido na ação principal à inexistência de trânsito em julgado da referida ação, sem amparo legal para tanto.

O legislador ordinário, ao conceder a ampla gama de benefícios aos contribuintes em dívida com o Erário Nacional no bojo da Lei nº 11.941/2009, não fez qualquer ressalva ou restrição no que tange às reduções aplicáveis para o caso de pagamento à vista ou parcelamento dos débitos, autorizando a conversão em renda dos depósitos judiciais somente após as referidas reduções.

O contribuinte não pode ser impedido de pagar os débitos em conformidade com a Lei nº 11.941/09 porque sua ação já transitou em julgado. Os valores depositados ainda não foram convertidos em renda da União, motivo pelo qual podem ser aproveitados para o pagamento.

No caso, muito embora o trânsito em julgado do processo de conhecimento tenha ocorrido antes da edição da Lei nº 11.941/2009, aplica-se em matéria tributária o princípio do Tempus Regit Actum. Considerando que os valores referentes ao depósito judicial ainda não foram convertidos em renda, é possível aplicar a norma mais benéfica atualmente em vigor.

Ainda, tenho que fere o princípio da isonomia dar um tratamento diferenciado e privilegiado ao devedor que não discutiu o tributo e permaneceu em débito para com o Fisco em relação àquele devedor que efetuou depósitos judiciais buscando discutir o débito.

Impedir o contribuinte que tenha efetuado depósitos judiciais de pagar nos termos da Lei nº 11.941/09 e, ao mesmo tempo, permitir que o contribuinte que não tenha efetuado qualquer depósito judicial pague o débito com as reduções previstas na mesma lei certamente ofende o princípio da isonomia. Não há que se fazer diferenciação em função da existência de depósitos em ação que transitou em julgado, até porque a lei não o fez.

Destarte, impõe-se permitir a consolidação dos valores com as reduções previstas no art. 1º, §3º, inciso I, da Lei nº 11.941/09, no que se refere aos depósitos que abrangeram valores referentes à multa, aos juros moratórios e ao encargo legal, bem como sobre os

valores decorrentes da incidência da Taxa Selic na conta vinculada ao processo judicial, eis que restou consolidado pela jurisprudência que a SELIC, prevista nas Leis nºs 9.065/95, 9.250/95 e 9.430/96, é um índice composto pela taxa de juros de mora e pela variação inflacionária do período. Assim, ela abrange tanto a recomposição do valor da moeda como os juros moratórios.

Aliás, é por tal razão que afasta a aplicação cumulativa de qualquer outro indexador ou taxa de juros (AC 200772040025940, Relator Joel Ilan Paciornik, Primeira Turma, D.E. 19/01/2010; APELREEX 200871020024141, Rel. Artur César De Souza, Segunda Turma, D.E. 09/12/2009).

Por fim, a uniformização que ora se propõe também passa pela reflexão relativa ao momento em que possibilitado o levantamento dos valores em favor da parte, após a aplicação dos redutores previstos na Lei nº 11.941/2009. Neste aspecto, a fim de que restem acautelados os interesses de ambas as partes e, em prol da segurança jurídica, a solução mais adequada impõe o aguardo do trânsito em julgado do recurso (no caso em exame, do agravo de instrumento) para a efetivação do respectivo levantamento.

JURISPRUDÊNCIA

Nestas condições, pelos fundamentos expostos, voto por acolher o presente incidente dando-lhe provimento para uniformizar o entendimento no sentido de que a conversão em renda dos depósitos judiciais, mesmo com o trânsito em julgado do processo de conhecimento, deve se proceder após a consolidação dos valores com as reduções previstas no artigo 1º, parágrafo 3º, inciso I, da Lei nº 11.941/2009, ficando o levantamento do respectivo saldo remanescente condicionado ao trânsito em julgado do recurso em que debatida esta questão.”

Pelas razões expostas, reportadas ao caso em exame, forçosamente é de se acolher as alegações da parte agravante, pois denota-se haver equívoco por parte do juiz ao proferir a decisão vergastada, deixando de levar em consideração a correção integral incidente sobre os depósitos judiciais, não sendo crível autorizar o contribuinte a levantar tão-somente o valor depositado a título de multa (100%) e juros de mora (45%), sem levar em consideração a remuneração desses valores, pela CEF, durante todo o período em que ficaram depositados judicialmente.

Nestes termos, assegurada à União a remuneração pela SELIC incidente sobre a parte do depósito judicial relativo ao principal e o correspondente a 55% dos juros de mora, quando da conversão em Renda da União e à parte agravante, idêntica remuneração sobre o valor correspondente à multa e a 45% dos juros de mora.

Assim sendo, defiro o pedido de antecipação da tutela recursal.

Intime-se a União para, se assim desejar, apresentar resposta ao presente recurso.

Publique-se. Comunique-se com urgência ao Juízo *a quo*, solicitando as informações pertinentes e dando-lhe ciência do inteiro teor desta decisão.

Porto Alegre, 15 de abril de 2011.

(Decisão disponibilizada no DE da Justiça Federal da 4ª Região em 26.04.2011, p. 325/329).

Ementas

IPI. INSUMO ISENTO. AUSÊNCIA DE DIREITO À MANUTENÇÃO DO CRÉDITO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.819

ORIGEM :AMS - 200571110049708 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : JOFRAN EMBALAGENS LTDA

ADV.(A/S) :EDUARDO NICOLÁS TELECHEA GALÍPOLO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Adiado o julgamento a pedido da recorrente. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 14.05.2008.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), desprovendo o recurso, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Menezes Direito. Falaram, pela recorrente, o Dr. Lúcio Cintra Soares e, pela recorrida, a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 05.08.2009.

Decisão: Após os votos do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator) e da Senhora Ministra Cármen Lúcia, desprovendo o recurso, o julgamento foi suspenso pelo pedido de vista da Senhora Ministra Ellen Gracie. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 16.06.2010.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao recurso extraordinário, contra o voto do Presidente, Ministro Cezar Peluso. Plenário, 29.09.2010.

IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior.

IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito.

IPI – CRÉDITO – DIFERENÇA – INSUMO – ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final.

(Ementa disponibilizada no DJe STF nº 27/2011, p. 27).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. AUXÍLIO-DOENÇA. AUXÍLIO-ACIDENTE. FÉRIAS. ADICIONAL DE 1/3 DE FÉRIAS. SALÁRIO-MATERNIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

AC - 510233/CE - 0008856-72.2010.4.05.8100

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL GERALDO APOLIANO

ORIGEM : 4ª Vara Federal do Ceará

APTE : KARGA SOLUÇÕES DE CONDOMÍNIOS LTDA

ADV/PROC : LUIS EDUARDO PESSOA PINTO e outros

APDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. AUXÍLIO-DOENÇA. AUXÍLIO-ACIDENTE.

JURISPRUDÊNCIA

TE. FÉRIAS. ADICIONAL DE 1/3 DE FÉRIAS. SALÁRIO-MATERNIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO. ART. 66, DA LEI Nº. 8.383/91. ART. 170-A, DO CTN. TAXA SELIC.

1. Perfilhando a orientação firmada pelo STJ (REsp 1.022.932-SP) submetido ao rito dos Recursos Repetitivos) e por este TRF, na Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível nº. 419228/PB, apenas se encontram prescritos, na hipótese em apreço, os recolhimentos indevidos efetuados em período anterior à data de 14/07/2000 (o 'Writ' foi impetrado em 14/07/2010).

2. Não é cabível a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de férias gozadas, tendo em vista que a referida verba não possui natureza salarial, face à ausência de contraprestação laboral no período respectivo. De igual modo, esta col. Terceira Turma tem perfilhado o entendimento de que o terço constitucional de férias, por se tratar de valor que não se incorpora ao salário para fins de aposentadoria, e, ainda, por ostentar natureza indenizatória, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

3. Orientação que já se encontra consolidada na 1ª Seção do STJ, que, recentemente, ao apreciar a Petição 7.296/PE (Rel. Min. Eliana Calmon), acolheu o Incidente de Uniformização de Jurisprudência, para afastar a cobrança da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, entendimento que, há muito, já havia se pacificado no Supremo Tribunal Federal -STF. Precedentes.

4. O auxílio-doença, pago pelo empregador até o 15º dia de afastamento do empregado, não possui natureza salarial, tendo em vista a ausência de prestação de serviços pelo trabalhador, no período correlato, devendo, portanto, ser excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária.

5. Quanto ao auxílio-acidente, trata-se de benefício que, além de ser pago exclusivamente pela previdência social, ostenta natureza indenizatória, tendo em vista que se destina a compensar o segurado quando, após a consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultarem seqüelas que impliquem a redução da sua habitual capacidade para o trabalho, nos termos do art. 86, § 2º, da Lei nº. 8.213/91. Constitui, pois, verba infensa à incidência da contribuição previdenciária patronal. Precedentes.

6. O salário-maternidade é um benefício custeado pela Previdência Social, não integrando a folha de salários para efeito de contribuição social do empregador. Precedente da Turma.

7. Segundo o entendimento firmado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a compensação tributária há de ser regida pela lei vigente no momento do ajuizamento da ação.

8. Os valores recolhidos indevidamente, a título de contribuição previdenciária patronal, apenas poderão ser compensados com débitos alusivos a tributos dessa mesma

espécie, face à previsão constante no parágrafo único do art. 26 da Lei nº. 11.457/07, que veda a aplicação da autorização constante do art. 74, da Lei nº. 9.430/96 às contribuições previstas no art. 11, § único, alíneas 'a', 'b' e 'c', da Lei nº. 8.212/91.

9. Na repetição do indébito, ou na compensação, com o advento da Lei nº 9.250/95, a partir de 1º de janeiro de 1996, os juros de mora passaram a ser devidos pela taxa Selic, a partir do recolhimento indevido, não mais tendo aplicação o art. 161 c/c art. 167, parágrafo único do CTN.

10. Aplicabilidade do art. 170-A, do CTN, que veda a compensação antes do trânsito em julgado, uma vez que a presente ação foi proposta já na vigência da Lei Complementar nº. 104/01, cujos dispositivos devem ser respeitados.

11. Apelação provida, em parte, para o fim de reconhecer a inexigibilidade da contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de auxílio-acidente, auxílio-doença, nos 15 primeiros dias de afastamento do empregado, férias, terço constitucional de férias e salário-maternidade, assegurando à Impetrante o direito de compensar, após o trânsito em julgado, os valores indevidamente recolhidos nos dez anos anteriores à propositura do 'writ', devendo-se observar os termos da Lei nº. 8.383/91.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que são partes as acima identificadas. Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, dar provimento, em parte, à Apelação, nos termos do relatório, voto do Desembargador Relator e notas taquigráficas constantes nos autos, que passam a integrar o presente julgado.

Custas, como de lei.

Recife (PE), 03 de fevereiro de 2011 (data do julgamento).

Desembargador Federal Geraldo Apoliano

Relator.

(Ementa disponibilizada no Diário de Justiça Eletrônico do TRF 5ª Região nº 28/2011, disponibilização 14/02/2011, p. 388/389).

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. APLICABILIDADE DA IN SRF Nº 243/02.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP 2003.61.00.017381-4/SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
APELANTE : SCHNEIDER ELECTRIC BRASIL LTDA
ADVOGADO : MILTON FONTES e outro
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

JURISPRUDÊNCIA

EMENTA

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/ SRF n.º 243/02.

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.

3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL..

4. Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 10 de fevereiro de 2011.

RUBENS CALIXTO

Juiz Federal Convocado

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região de 18/02/2011, p. 596/597).

SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO EM AÇÃO DECLARATÓRIA. COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO VIA MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO ANTES DO REFERIDO TRÂNSITO. PRESCRIÇÃO.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0011001-82.2003.4.03.6102/SP

2003.61.02.011001-9/SP

RELATOR : Juiz Federal Convocado Paulo Conrado
APELANTE : IND/ DE CALCADOS NELSON PALERMO S/A
ADVOGADO : MARIA DE FATIMA ALVES BAPTISTA e outro
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E
AFONSO GRISI NETO
ENTIDADE : Instituto Nacional do Seguro Social - INSS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA-REPETITÓRIA. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. PRESCRIÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO COM O OBJETIVO DE GARANTIR A COMPENSAÇÃO DO MESMO DIREITO CREDITÓRIO. IMPOSSIBILIDADE *IN CONCRETO* (*MANDAMUS* ANTERIOR AO TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA PROFERIDA NA AÇÃO DE RITO ORDINÁRIO). IRRELEVÂNCIA QUANTO AO FLUXO DA PRESCRIÇÃO EXECUTIVA. INTERRUPTÃO.

1. Julgada precedente ação declaratória negativa cumulada com repetição de indébito tributário, é possível que o contribuinte articule a execução (*lato sensu* considerada) de seu direito creditório pela via da compensação. Se, para tanto, é necessária a impetração de mandado de segurança, não se há de reconhecer o fluxo, na sua pendência, do prazo de prescrição para a execução em sentido estrito do mesmo título judicial - assim entendida a celebrada mediante a expedição de precatório judicial.

2. O mandado de segurança impetrado com o propósito de ver reconhecido o direito à compensação do quanto indevidamente recolhido o foi antes do trânsito em julgado do *decisum* que acolhera a pretensão declaratória-repetitória, não é possível nele reconhecer efeito obstativo do fluxo prescricional, já que a via da compensação jamais poderia ser reconhecida, nessa hipótese, como meio executivo concretamente aceitável.

3. Se o contribuinte, na pendência de ação declaratória-repetitória, cuida de impetrar mandado de segurança cujo objeto, remotamente considerado, se equipara ao daquela outra demanda - como que a pretender, por vias paralelas, resultado materialmente equivalente -, assume o risco de ver comprometida, pelo decurso do tempo, a eficácia da tutela proveniente do processo mais remoto, cuja submissão ao fluxo temporal não se pode tomar como obstado pela impetração do mandado de segurança, ação ensejadora de indevido concurso de demandas.

4. Pedidos de prazo, de desarquivamento e de outras providências sem qualquer conteúdo material não constituem a prática de ato interruptivo da prescrição, não se afigurando aplicável, nesses casos, o art. 9º do Decreto nº 20.910/32.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia TURMA A do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 11 de fevereiro de 2011.

Paulo Conrado

Juiz Federal Convocado

(Ementa publicada no DE da JF 3ª Região de 23/02/2011, p. 1148/1149).

JURISPRUDÊNCIA

ISS. CONTRATO DE CESSÃO DE USO DE MARCA. ROYALTIES. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

AG.REG. NA RECLAMAÇÃO 8.623
ORIGEM :RCL - 88348 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
PROCED. :RIO DE JANEIRO
RELATOR :MIN. GILMAR MENDES
AGTE.(S) :WHITE MARTINS INVESTIMENTOS LTDA
ADV.(A/S) :CARLOS HENRIQUE TRANJAN BECHARA
AGDO.(A/S) :MUNICIPIO DO RIO DE JANEIRO
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICIPIO DO RIO DE JANEIRO

Decisão: Negado provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Decisão unânime. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 22.02.2011.

Agravo regimental em reclamação. 2. Paradigma proferido pela 2ª Turma em processo subjetivo. 3. Inexistência de estrita adequação entre o acordão-paradigma e o ato reclamado. Precedentes. 4. ISS. Incidência sobre contratos de cessão de direito de uso da marca. Possibilidade. Lei Complementar 116/2003. Item 3.02 do Anexo. 5. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe do STF nº 45/2011, publicação 10/03/2011, p. 27/28).

IPI. BENS INTEGRADOS AO ATIVO FIXO. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA DE ELO CONSIDERADA MERCADORIA PRODUZIDA.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 515.717
ORIGEM :AMS - 200470090038054 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL
PROCED. :PARANÁ
RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO
AGTE.(S) :METALGRÁFICA IGUAÇU S/A
ADV.(A/S) :MARCOS WENGERKIEWICZ E OUTRO(A/S)
AGDO.(A/S) :UNIÃO
ADV.(A/S) :PFN - ARTUR ALVES MOTTA

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, com imposição de multa, nos termos do voto do Relator. Unânime. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 1º.2.2011.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – CRÉDITO – BENS INTEGRADOS AO ATIVO FIXO – INEXISTÊNCIA DE ELO CONSIDERADA MERCADORIA PRO-

DUZIDA. A aquisição de equipamentos que irão integrar o ativo fixo da empresa ou produtos destinados ao uso e consumo não gera o direito ao crédito, tendo em conta o fato de a adquirente, na realidade, ser destinatária final.

AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – MULTA. Se o agravo é manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil, arcando a parte com o ônus decorrente da litigância de má-fé.

(Ementa publicada no DJe do STF nº 46/2011, publicação 11/03/2011, p. 43).

ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. DOWNLOAD. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.945

ORIGEM :ADI - 3077 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :MATO GROSSO

RELATOR :MIN. OCTAVIO GALLOTTI

REDATOR DO ACÓRDÃO:MIN. GILMAR MENDES

REQTE. :PARTIDO DO MOVIMENTO DEMOCRÁTICO BRASILEIRO - PMDB

ADVDS. :VANIA KIRZNER E OUTROS

REQDO. :GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO

REQDA. :ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO

Decisão: O Tribunal, por votação unânime, rejeitou a preliminar de incompetência do Supremo Tribunal Federal, suscitada nas informações prestadas pelo Governador do Estado. Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, também por votação unânime, indeferiu o pedido de suspensão cautelar de eficácia integral da Lei estadual nº 7.098, de 30/12/1998, quanto à alegação de que seria exigível lei complementar para o tratamento normativo da matéria. Também por unanimidade, o Tribunal indeferiu o pedido de medida cautelar relativamente aos §§ 2º e 3º do art. 2º; ao § 3º do art. 3º; e à cláusula final “fora do território mato-grossense”, inscrita no § 2º do art. 16, todos da Lei estadual nº 7.098/98. O Tribunal, ainda por unanimidade, deferiu o pedido de medida cautelar, para suspender a eficácia da expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, constante do § 4º do art. 13, e para sustar a execução e a aplicabilidade do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei nº 7.098/98. Votou o Presidente. Depois do voto do Ministro Octavio Gallotti (Relator), que deferia, em parte, o pedido de medida cautelar para, no inciso VI do § 1º do art. 2º da Lei estadual

JURISPRUDÊNCIA

nº 7.098/98, suspender a expressão “ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”, e dar à primeira parte do mesmo dispositivo interpretação conforme a Constituição, para, sem redução de texto, fixar exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às operações de circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador, produzidos em série e comercializados no varejo, não abrangendo, porém, o licenciamento ou cessão de uso dos ditos programas, e indeferir, em face da interpretação conforme acima referida, o pedido de medida cautelar quanto ao § 6º do art. 6º, da Lei nº 7.098/98, do Estado de Mato Grosso, o julgamento foi suspenso em virtude do pedido de vista formulado pelo Ministro Nelson Jobim, para exame deste último aspecto do voto proferido pelo Ministro Octavio Gallotti (Relator). Ausentes, justificadamente, os Ministros Marco Aurélio e Maurício Corrêa. Plenário, 19.4.99.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto do Presidente, Ministro Nelson Jobim, que indeferia a cautelar para entender que o ICMS pode incidir sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, julgando, assim, em sede liminar, pela constitucionalidade do artigo 2º, § 1º, inciso VI, e do artigo 6º, § 6º, da Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Não participa da votação a Senhora Ministra Ellen Gracie, por suceder ao Senhor Ministro Octavio Gallotti, Relator. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Plenário, 29.03.2006.

Decisão: O Tribunal, por maioria, indeferiu a liminar, contra os votos dos Senhores Ministros Octavio Gallotti (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Redigirá o acórdão o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não votaram as Senhoras Ministras Cármen Lúcia e Ellen Gracie por sucederem, respectivamente, aos Senhores Ministros Nelson Jobim e Octavio Gallotti. Ausente o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Plenário, 26.05.2010.

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de

normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “*prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio*” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoia da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “*iniciado fora do território mato-grossense*” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, conseqüências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “*observados os demais critérios determinados pelo regulamento*”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.

(Ementa publicada no DJe do STF nº 47/2011, publicação 14/03/2011, p. 26).

PIS E COFINS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. INCIDÊNCIA MESMO APÓS A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, PÁR. 1º, DA LEI Nº 9.718/98.

SEGUNDO AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 716.675

ORIGEM :AMS - 200361000350487 - TRIBUNAL REGIONAL

FEDERAL

PROCED. :SÃO PAULO

RELATORA :MIN. ELLEN GRACIE

AGTE.(S) :MATEPLA TELECOMUNICAÇÕES PLANEJAMENTO E

PROJETOS LTDA

ADV.(A/S) : LUIZ OTÁVIO PINHEIRO BITTENCOURT

AGDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

JURISPRUDÊNCIA

Decisão: Negado provimento ao agravo regimental. Decisão unânime. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Joaquim Barbosa. **2ª Turma**, 22.02.2011.

DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS: INCIDÊNCIA. NECESSIDADE DE IMPUGNAÇÃO DE TODOS OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO ATACADA. SÚMULA STF 283. REEXAME DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL: IMPOSSIBILIDADE.

1. O Supremo Tribunal Federal entende que mesmo após a declaração da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, permanece a incidência do PIS e da COFINS sobre a atividade de locação de bens móveis. Precedentes.

2. As razões do presente recurso não atacam todos os fundamentos da decisão que negou seguimento ao agravo de instrumento do ora agravante. Incidência da Súmula STF 283.

3. Para rever a decisão do Tribunal de origem seria necessário o reexame da legislação infraconstitucional (Leis Complementares 07/70 e 70/91), hipótese inviável em sede extraordinária.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe do STF nº 49/2011, publicação 15/03/2011, p. 32).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMPORTAÇÃO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. INCIDÊNCIA.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 429.306

ORIGEM :AMS - 200070080009489 - TRIBUNAL REGIONAL

FEDERAL

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) :CLÍNICA DE FRATURAS E ORTOPEdia XV LTDA

ADV.(A/S) :ROSELI CACHOEIRA SESTREM

RECDO.(A/S) :UNIÃO

ADV.(A/S) :PFN - LUIS ALBERTO SAAVEDRA

Decisão: Negado provimento. Decisão unânime. Ausente, justificadamente, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie. **2ª Turma**, 01.02.2011.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMPORTAÇÃO. ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). INCIDÊNCIA.

1. Recurso extraordinário em que se argumenta a não incidência do II e do IPI sobre operação de importação de sistema de tomografia computadorizada, amparada por contrato de arrendamento mercantil.

2. Alegada insubmissão do arrendamento mercantil, que seria um serviço, ao fato gerador do imposto de importação (art. 153, I da Constituição). Inconsistência. Por se tratar de tributos diferentes, com hipóteses de incidência específicas (prestação de serviços e importação, entendida como a entrada de bem em território nacional – art. 19 do CTN), a incidência concomitante do II e do ISS não implica bitributação ou de violação de pretensão exclusividade e preferência de cobrança do ISS.

3. Violação do princípio da isonomia (art. 150, II da Constituição), na medida em que o art. 17 da Lei 6.099/1974 proíbe a adoção do regime de admissão temporária para as operações amparadas por arrendamento mercantil. Improcedência. A exclusão do arrendamento mercantil do campo de aplicação do regime de admissão temporária atende aos valores e objetivos já antevistos no projeto de lei do arrendamento mercantil, para evitar que o leasing se torne opção por excelência devido às virtudes tributárias e não em razão da função social e do escopo empresarial que a avença tem.

4. Contrariedade à regra da legalidade (art. 150, I da Constituição), porque a alíquota do imposto de importação foi definida por decreto, e não por lei em sentido estrito. O art. 153, § 1º da Constituição estabelece expressamente que o Poder Executivo pode definir as alíquotas do II e do IPI, observados os limites estabelecidos em lei.

5. Vilipêndio do dever fundamental de prestação de serviços de saúde (art. 196 da Constituição), pois o bem tributado é equipamento médico (sistema de tomografia computadorizada). Impossibilidade. Não há imunidade à tributação de operações ou bens relacionados à saúde. Leitura do princípio da seletividade.

Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe do STF nº 49/2011, publicação 15/03/2011, p. 41).

ICMS. VENDA SUBSIDIADA DE TELEFONES CELULARES. CRÉDITO INTEGRAL. AUSÊNCIA DE AMPARO CONSTITUCIONAL.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 437.006

ORIGEM :AC - 1978702 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED. :RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) :CLARO S/A (ATUAL DENOMINAÇÃO DE BCP S/A)

ADV.(A/S) : LUIZ ANTÔNIO BETTIOL E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao recurso extraordinário. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausentes, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello, Ellen Gracie e

JURISPRUDÊNCIA

Joaquim Barbosa. Falaram, pela recorrente, o Dr. Geraldo Mascarenhas Lopes Cancado Diniz e, pelo recorrido, a Dra. Daniela Allan Giacomet, Procuradora do Estado. Plenário, 09.12.2010.

ICMS – CRÉDITO – VENDA SUBSIDIADA DO PRODUTO – SERVIÇOS – FIDELIZAÇÃO. A pretensão de ter-se crédito relativo ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ante a venda do produto por preço inferior ao da compra não encontra respaldo no figurino constitucional.

(Ementa publicada no DJe do STF nº 57/2011, publicação 28/03/2011, p. 54).

INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ALÍQUOTA DIFERENCIADA DA CSLL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 490.576

ORIGEM :AMS - 98030397532 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

AGTE.(S) :BANCO RENDIMENTO S/A

ADV.(A/S) : LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Presidiu, este julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 01.03.2011.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. CARGA TRIBUTÁRIA MAIOR. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA NÃO DEMONSTRADA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CSLL. ART. 11 DA LC 70/1991. ECR 01/1994. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. Segundo precedentes da Segunda Turma desta Corte, não pode o Judiciário substituir-se ao legislador positivo para reduzir a carga tributária das instituições financeiras, por alegada ofensa ao princípio da isonomia.

2. As razões recursais não afastam dúvida determinante, relativa à possibilidade de as instituições financeiras sofrerem sacrifícios marginais proporcionalmente maiores, nos termos do princípio da solidariedade no custeio da seguridade social.

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe do STF nº 60/2011, publicação 30/03/2011, p. 31).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. REVOGAÇÃO DO LIMITE PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RELAÇÃO DE RETRIBUTIVIDADE LINEAR.

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 724.582

ORIGEM :AMS - 89030366212 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

AGTE.(S) :BAYER S/A

ADV.(A/S) :PATRÍCIA HELENA BARBELLI E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Negado provimento ao agravo regimental. Decisão unânime. Ausente, justificadamente, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie. **2ª Turma**, 22.03.2011.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. REVOGAÇÃO DO LIMITE PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RAZÕES RECURSAIS GENÉRICAS. IMPUGNAÇÃO BASEADA APENAS NA RELAÇÃO DE RETRIBUTIVIDADE LINEAR (ISOMÉTRICA). DEFICIÊNCIA QUE IMPEDE O APROFUNDAMENTO DO DEBATE CONSTITUCIONAL. DECRETO-LEI 2.318/1986. ART. 165, XVI E PAR. ÚN. DA EC 01/1969. ART. 195, §5º DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.

Embora a adoção do modelo solidário de custeio da previdência esteja longe de cancelar todo e qualquer tipo de aumento da base de tributação, a referibilidade ou a retributividade linear postulada pela agravante também é inaplicável.

A alegação genérica de que o aumento da contribuição deve ser respaldado diretamente por igual acréscimo do benefício (*retributividade linear*) é insuficiente, pois não enfrenta o alcance do princípio da solidariedade. Fazia-se necessário indicar de modo preciso e analítico como a revogação do limite implicaria excesso de exação ou desproporcionalidade, considerada a repartição do ônus de custeio da seguridade entre a União, os empregadores e os trabalhadores.

Ausentes tais elementos do debate constitucional, é plenamente aplicável o reconhecimento incidental da constitucionalidade do texto atacado (RE 231.538, rel. min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, *DJ* de 21.02.2003 e RE 202.294, rel. min. Ellen Gracie, Segunda Turma, *DJ* de 02.06.2006).

Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(Ementa publicada no *DJ* do STF nº 65/2011, publicação 06/04/2011, p. 34).

SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA PELA RECEITA FEDERAL. VIOLAÇÃO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PLENO DO STF. INTERPRETAÇÃO CONFORME DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 389.808

ORIGEM :AMS - 200170090020425 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) :G.V.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A

ADV.(A/S) : JOSÉ CARLOS CAL GARCIA FILHO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :UNIÃO

ADV.(A/S) :PFN - DEYSI CRISTINA DA ROLT

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), deu provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Ayres Britto e Ellen Gracie. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Falou, pelo recorrente, o Dr. José Carlos Cal Garcia Filho e, pela recorrida, o Dr. Fabrício Sarmanho de Albuquerque, Procurador da Fazenda Nacional. Plenário, 15.12.2010.

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal.

SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.

(Ementa publicada no DJe STF nº 86/2011, p. 21).

IPTU. PROGRESSIVIDADE EM RAZÃO DA FUNÇÃO DO IMÓVEL. CONSTITUCIONALIDADE APÓS A EC Nº 29/2000.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 423.768

ORIGEM :AC - 11580808 - 1º TRIBUNAL DE ALCADA

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) :MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

ADV.(A/S) : FABIANA MEILI DELL' AQUILA

RECDO.(A/S) : IFER ESTAMPARIA E FERRAMENTARIA LTDA

ADV.(A/S) :GABRIEL ANTONIO SOARES FREIRE JUNIOR E

OUTRO(A/S)

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), que conhecia e dava provimento ao recurso para indeferir a segurança, no que foi acompanhado pela Senhora Ministra Cármen Lúcia e pelos Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa e Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Declarou impedimento o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pelo recorrente o Dr. Celso Augusto Coccaro Filho, Procurador-Geral do Município. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.06.2006.

Decisão: Proseguindo no julgamento, o Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário para indeferir a segurança. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Não votou o Senhor Ministro Dias Toffoli por suceder ao Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, que votou em assentada anterior. Ausente, neste julgamento, o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 01.12.2010.

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000.

(Ementa publicada no DJe STF nº 86/2011, p. 21).

MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DA CSLL. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 10/96. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 587.008

ORIGEM :AMS - 200103990554018 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) : JAPAN LEASING DO BRASIL S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL

ADV.(A/S) :DIRCEU FREITAS FILHO E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, desproveu o recurso. Votou o Presidente. Ausentes, neste julgamento, os Senhores Ministros Cezar Peluso (Presidente) e Ricardo Lewandowski. Falaram, pela recorrente, a Dra. Cristina Luisa Hedler e, pela recorrida, o Dr. Dirceu Freitas Filho. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Ayres Britto (Vice-Presidente). Plenário, 02.02.2011.

EMENTA

Recurso extraordinário – Emenda Constitucional nº 10/96 – Art. 72, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) - Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) – Alíquota de 30% (trinta por cento) - Pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 – Alegada violação ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

1. O poder constituinte derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos §§ 1º, 4º e 5º do aludido artigo.

2. A anterioridade da norma tributária, quando essa é gravosa, representa uma das garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo uma limitação ao poder impositivo do Estado.

3. A emenda Constitucional nº 10/96, especialmente quanto ao inciso III do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – objeto de questionamento - é um novo texto que veicula nova norma, e não mera prorrogação da emenda anterior.

4. Hipótese de majoração da alíquota da CSLL para as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

5. Necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal contido no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento.

(Ementa publicada no STF DJe 84/2011, p. 16).

ICMS SOBRE VENDA DE SALVADOS. NÃO-INCIDÊNCIA. INOCORRÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL. EDIÇÃO DE SÚMULA VINCULANTE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 588.149

ORIGEM :AC - 1978355200 - TRIBUNAL DE JUSTICA ESTADUAL

PROCED. :SAO PAULO

RELATOR :MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S) :SUL AMERICA BANDEIRANTE SEGUROS S/A

ADV.(A/S) : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :ESTADO DE SAO PAULO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SAO PAULO

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário, contra os votos dos Senhores Ministros Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa e Ayres Britto. O Tribunal, por unanimidade, deliberou que os Ministros decidam monocraticamente os casos idênticos e, também por unanimidade, aprovou a edição da Sumula Vinculante n. 32, com a seguinte redação: “O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.” Votou o

Presidente, Ministro Cezar Peluso. Falaram, pela recorrente, o Dr. Gustavo Miguez de Mello e, pelo recorrido, a Dra. Patrícia Helena Harzabe, Procuradora do Estado. Plenário, 16.02.2011.

RECURSO EXTRAORDINARIO. MATERIA CONSTITUCIONAL COM REPERCUSSAO GERAL RECONHECIDA. TRIBUTARIO. ICMS. INCIDENCIA. SEGURADORAS. VENDA DE VEICULOS SALVADOS. INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AOS ARTIGOS 22, VII E 153, V, DA CONSTITUICAO FEDERAL. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINARIO CONHECIDO E PROVIDO.

1. O art. 7º, § 1º, item 4, da Lei paulista 6.374, de 1.3.89, previu a incidência de ICMS sobre as operações de vendas, por seguradoras, de veículos envolvidos em sinistros.

2. Vendas que se integram a própria operação de seguro, constituindo recuperação de receitas e não atividade mercantil.

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

(Ementa publicada no STF DJe 107/2011, p. 18).

