

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO VIII - EDIÇÃO 31 - SETEMBRO 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 31 – Setembro 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](mailto: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 HORÁCIO BONAMIGO FILHO**

Advogado.

### **FERNANDO FACURY SCAFF**

Professor da USP - Universidade de São Paulo, com doutorado em Direito pela mesma Instituição, é sócio de Silveira, Athias, Soriano de Mello, Guimarães, Pinheiro & Scaff Advogados.

### **FERNANDO LEMME WEISS**

Mestre e Doutor em Direito Público pela UERJ, Procurador do Estado do Rio de Janeiro, advogado e consultor.

### **IRAN JOSÉ DE CHAVES**

Advogado especialista em Direito Tributário e pós-graduado em Direito Empresarial.

### **IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

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

## **LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO**

Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP. Master of Laws (LL.M.) in Taxation pela Georgetown University Law Center - GULC (ganhador dos prêmios Graduate Tax Scholarship e Dean's Certificate). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET e em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Professor de Direito Tributário e Advogado em São Paulo. Atualmente é International Associate de Milbank, Tweed, Hadley & McCloy LLP em Nova Iorque, EUA.



# SUMÁRIO

<b>ARTIGOS</b>	11
ALÉM DA LEGALIDADE: O EXAME DE JURIDICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO. ESTUDO DA INCIDÊNCIA DE ICMS ENQUANTO VIGENTE ACORDO INTERESTADUAL AUTORIZANDO BENEFÍCIO FISCAL	13
<i>Carlos Horácio Bonamigo Filho</i>	
1. Introdução	13
2. Procedimento formal de concessão de isenção de ICMS segundo a Lei Complementar n. 24/75	14
3. Isenção de ICMS autorizada por Convênio interestadual sem previsão na legislação estadual interna. Bens jurídicos envolvidos	21
4. Hermenêutica jurídica contemporânea: a importância das regras e a prevalência de princípios e finalidades sobre a formalidade na incidência tributária	31
5. A unidade axiológica do sistema. Brevíssimos comentários sobre a experiência hermenêutica em ramos didaticamente separados do Direito Tributário	38
6. Conclusão	41
GARGALOS TRIBUTÁRIOS DO SETOR MINERAL - NOTAS PARA DISCUSSÃO	43
<i>Fernando Facury Scaff</i>	
A ESSENCIAL PRIORIZAÇÃO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	61
<i>Fernando Lemme Weiss</i>	
I. O assoberbamento do STF	61
II. O princípio da consequência e a priorização constitucional lógica	62
Conclusão	65
ICMS – A INCONSTITUCIONALIDADE DA ALÍQUOTA INCIDENTE SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA	67
<i>Iran José de Chaves</i>	

1. Considerações iniciais	67
2. O princípio da seletividade nos estados	68
3. A inconstitucionalidade	70
4. Posições divergentes	76
5. Legitimidade processual	88
6. Conclusão	93
7. Referências	95

IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO ITBI NA TRANSFERÊNCIA DE BENS IMÓVEIS POR MEIO DE SUBSCRIÇÃO E INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL EM PESSOA JURÍDICA NÃO IMOBILIÁRIA: REVISITANDO A IMUNIDADE DO ART. 156, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	99
--	----

*Leonardo Freitas de Moraes e Castro*

I. Introdução	99
II. Situação fática ora tratada	99
III. A regra-matriz de incidência tributária	100
IV. Regra-matriz de incidência tributária do ITBI	102
V. A imunidade do ITBI no caso em questão: integralização de imóvel em sociedade	104
VI. Condição para a imunidade do ITBI na integralização de imóvel em sociedade	112
VII. Conclusão	114

<b>PARECER</b>	<b>117</b>
----------------	------------

FATO GERADOR DO ISS EM ESTABELECIMENTO DE GESTÃO DE CRÉDITO PARA MÉDIAS E PEQUENAS EMPRESAS, COMO PARA PESSOAS FÍSICAS – TODA A ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO CENTRALIZADA NA MATRIZ ONDE ESTÁ A SEDE ADMINISTRATIVA E A DIRETORIA, INCLUSIVE A COMERCIAL – DUAS FILIAIS APENAS PARA ATENDIMENTO DE CONSUMIDORES – ISS DA GESTÃO DEVIDO NO ESTABELECIMENTO MATRIZ E NÃO NAS FILIAIS - PARECER	119
--	-----

*Ives Gandra da Silva Martins*

<b>JURISPRUDÊNCIA</b>	<b>155</b>
-----------------------	------------

## ARTIGOS



# **ALÉM DA LEGALIDADE: O EXAME DE JURIDICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO. ESTUDO DA INCIDÊNCIA DE ICMS ENQUANTO VIGENTE ACORDO INTERESTADUAL AUTORIZANDO BENEFÍCIO FISCAL**

**Carlos Horácio Bonamigo Filho**

## **1. Introdução**

A substituição do paradigma hermenêutico subsuntivo pelo ponderativo lança ao intérprete do Direito o desafio de encontrar os fundamentos para uma racionalização do discurso jurídico. É corrente a força normativa conferida aos princípios, contudo as regras são essenciais para o convívio em sociedade (especialmente em uma sociedade de massas). O exame de juridicidade aplicável à tributação neste contexto é o objeto deste artigo.

Tendo em vista que a profundidade axiológica dos princípios somente é perceptível por meio da análise de casos concretos, a questão será tratada à luz da seguinte questão: é legítima a incidência de ICMS sobre as operações de contribuinte de determinado Estado enquanto vigente acordo interestadual autorizando a concessão de isenção e os concorrentes dos demais Estados estão isentos?

Para o desenvolvimento do raciocínio, serão fixadas noções gerais sobre a isenção de ICMS, serão analisados os bens jurídicos envolvidos no debate, encaminhando-se a considerações doutrinárias sobre métodos interpretativos com pretensão de conferir racionalidade e previsibilidade ao discurso jurídico, e, ao fim, conclui-se pela necessidade de incorporação mais abrangente de princípios constitucionais à incidência tributária.

## 2. Procedimento formal de concessão de isenção de ICMS segundo a Lei Complementar n. 24/75

A Constituição dispõe que cabe à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS serão concedidos e revogados.<sup>1</sup> Este dispositivo busca evitar conflitos emergentes da tumultuada relação entre os 26 Estados e o Distrito Federal – que possuem competência comum para tributar a circulação de mercadorias, em regra<sup>2</sup>, em seus limites territoriais.

Trata-se da famigerada e autofágica Guerra Fiscal, cujos prejuízos são evidentes. Misabel Derzi<sup>3</sup> menciona que os convênios interestaduais decorrem da própria sistemática não cumulativa do ICMS e da importância de se evitarem regras díspares unilateralmente adotadas em diferentes unidades da federação. Segundo a autora, a concessão de benefícios fiscais descoordenados falseia a livre concorrência e competitividade comercial e minam a harmonia econômico-social.

A concessão de benefícios fiscais mediante acordo entre os Estados vai ao encontro do princípio da neutralidade fiscal. Afinal, a tributação influencia diretamente o equilíbrio do sistema econômico, especialmente na formação de preços. Daí que ao conceder-se benefício fiscal ao contri-

---

1. CF, Art. 155, §2º, 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.

2. A exceção mais vistosa de extraterritorialidade da lei tributária estadual é a possibilidade de cobrança do ICMS de contribuinte de outro estado nas operações de substituição tributária sobre as operações subsequentes, mediante Convênio ou Protocolo firmado entre os Estados remetente e destinatário. Nestes casos, p.ex., a legislação do Rio Grande do Sul atinge contribuinte do Acre.

3. DERZI, Misabel Abreu Machado em nota de atualização de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 98.

buinte baiano, é prejudicado o contribuinte gaúcho, em uma sociedade de mercado.

A neutralidade fiscal orienta a tributação a financiar políticas públicas e a concretização dos direitos fundamentais intervindo o menos possível no processo decisório empresarial, evitando o favorecimento de determinado contribuinte em detrimento de outro em situação similar (isonomia).<sup>4</sup>

[...] esta tese pressupõe o entendimento de que a economia apresenta um equilíbrio geral (*general equilibrium economy*) e de que o uso de determinadas políticas pode significar a procura de um diferente equilíbrio para a economia. Nesse caso, estudam-se as implicações que induções podem provocar no sistema de preços (*induced changes in the prices of goods*), especialmente a tributação.<sup>5</sup>

A outra face da neutralidade fiscal é a função extrafiscal da tributação. Para José Casalta Nabais, a extrafiscalidade engloba as normas de tributação (impostos e agravamentos) e de não tributação (benefícios fiscais), quando perseguem objetivos econômicos-sociais.<sup>6</sup> Daí concluímos que, ou bem o favor fiscal de ICMS é nacional, e o binômio extrafiscalidade/neutralidade fiscal estará conjuntamente atendido, ou, em razão da finalidade do benefício concedido, o favor fiscal é regional, mas acordado por todas as unidades federadas interessadas – neste caso a neutralidade fiscal estará justificadamente flexibilizada por razões próprias da política econômica intervencionista.

---

4. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo da. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 113.

5. *Ibidem*, p. 101.

6. *O Dever Fundamental de Pagar Tributos*. Coimbra: Liv. Almedina, 1998. p. 695.

Em conformidade com a Constituição<sup>7</sup>, a Lei Complementar n. 24/75 dispõe sobre os acordos interestaduais para a concessão de benefícios fiscais de ICMS. Isenções, reduções de base de cálculo, devoluções de tributo de qualquer forma, concessões de crédito presumido ou quaisquer outros incentivos, favores fiscais ou financeiro-fiscais dos quais resulte redução ou eliminação de tributo, bem como prorrogações de benefícios fiscais, devem ser concedidos ou revogados nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Os referidos convênios são celebrados em reuniões do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), para as quais são convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representante do Governo Federal.

A concessão de benefícios depende de decisão unânime dos Estados representados, que é instrumentalizada via Convênio a ser ratificado até 15 dias da sua publicação no Diário Oficial da União, por decreto<sup>8</sup> emitido pelo Poder Executivo de cada Unidade da Federação, ratificando ou não o convênio celebrado. A não manifestação é considerada ratificação tácita, ainda que a unidade federada não tenha enviado representante à reunião em que foi celebrado o Convênio.

Considera-se aprovado o Convênio expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação. Até 10 dias após o encerramento do prazo de ratificação, deve ser publicada a ratificação ou a rejeição do convênio, entrando em vigor em 30 dias, salvo disposição em contrário. Note-se que há uma diferenciação entre a ratificação do Convênio e a efetiva outorga do benefício. A ratificação é um momento anterior (poderá ser tácita e por ato do Executivo), enquanto a outorga do benefício (necessariamente expressa e dependente

---

7. CF, Art. 155, § 2º, XII, “g”.

8. LC 24/75, Art. 4º.



de manifestação do Legislativo) é posterior à publicação do Convênio já perfeito (ratificado).

Convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação, inclusive as que não tenham enviado representante à reunião. Nota-se a preocupação do ordenamento com o consenso. Somente será conferida regular isenção de ICMS com o acordo unânime das Fazendas Estaduais, visando à harmonização do sistema tributário, bem como a neutralidade da tributação – em regra, jamais seria regularmente favorecido contribuinte de determinado Estado isoladamente, e o benefício fiscal seria somente aquele de caráter geral (acessível a todos os contribuintes do país). Sobre este aspecto, Roque Antonio Carrazza:

Observamos, ainda, que é preciso que todos os Estados e o Distrito Federal ratifiquem o convênio para que a isenção em tela nasça. Reforçando a idéia, se uma única destas entidades tributantes deixar de fazê-lo, o benefício não surgirá. De fato, um dos traços característicos do ICMS é sua cobrança uniforme, em todo o território nacional. Exemplificando, não se pode cobrar este imposto de uma maneira, no Estado ‘A’ e, de outra, no Estado ‘B’ ou no Distrito Federal. Isto instalaria, entre as entidades tributantes, uma verdadeira guerra tributária, fenômeno que, em relação ao ICMS, a Lei Suprema vedou expressamente, nos incs. V, VI, VII e VIII do § 2º de seu art. 155.<sup>9</sup>

De outro lado, é questionável se o Convênio de ICMS celebrado em reunião do CONFAZ seria suficiente para a concessão da isenção, ou seria necessário a internalização do Convênio via Lei estadual ou Decreto Legislativo.

Para Hugo de Brito Machado, a redação da atual Constituição, ao dizer que cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante de-

---

9. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 349.

liberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”<sup>10</sup>, induz à conclusão de que os Estados podem regular incentivos, isenções e benefícios relativos a ICMS por meio de Convênios. Este posicionamento preconiza a existência de um Convênio concessivo/impositivo de isenção, em oposição ao Convênio meramente autorizativo (com reserva de Lei ou Decreto Legislativo).

Sobre esta diferenciação o STF se posicionou ainda antes da CF/88, no Recurso Extraordinário n. 97.686<sup>11</sup>. Segundo o entendimento, não há diferenciação entre convênios autorizativos e impositivos, e por isso, uma vez *incorporado* o Convênio à legislação local, não seria possível revogá-lo via Decreto do Executivo – é preciso valer-se do procedimento previsto na Lei Complementar n. 24/75<sup>12</sup>. O relator, Min. Moreira Alves, assim aclarou a inexistência das diferentes espécies do gênero Convênio de benefício fiscal de ICMS:

A Lei Complementar n. 24/75 não admite, pois, a distinção entre convênio autorizativos e convênios impositivos, como sustenta o recorrido com fundamento no fato de que o caput do artigo 1º dela alude à concessão e à revogação dos benefícios nos termos dos convênios, pois essa expressão não dá a estes instrumentos o poder de disporem o que quiserem ou como o quiserem, uma vez que eles estão também subordinados ao disposto na aludida Lei Complementar, como decorre da restrição – segundo o disposto em lei complemen-

---

10. CF, Art. 155, § 2º, XII, “g”.

11. RE 97686, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1982.

12. LC 24/75, Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

[...] § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

tar ou segundo esta Lei – que se encontra na parte final do § 6º do artigo 23 da Constituição Federal<sup>[13]</sup> e no caput do artigo 1º da Lei Complementar n. 24/75<sup>[14]</sup>.

Mais recentemente, no RE n. 539.130<sup>15</sup>, a Corte Constitucional firmou entendimento de que é necessária a internalização do Convênio, segundo a legislação do estado tributante. Ao tratar de interesse de contribuinte gaúcho, o Decreto Legislativo internalizou o favor fiscal, em conformidade com a Constituição Estadual<sup>16</sup> 17 e com a Lei Básica do ICMS-RS<sup>18</sup>.

---

13. CF/1967 com redação dada pela emenda n. 1 de 1969, Art. Art. 23, § 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

14. LC 24/75, Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

15. RE 539130, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 04/12/2009.

16. Constituição Estadual do RS, Art. 53 - Compete exclusivamente à Assembléia Legislativa, além de outras atribuições previstas nesta Constituição: [...] XXIV - apreciar convênios e acordos em que o Estado seja parte, no prazo de trinta dias, salvo se outro prazo for fixado por lei;

17. Constituição Estadual do RS, Art. 141 - A concessão de anistia, remissão, isenção, benefícios e incentivos fiscais, bem como de dilatação de prazos de pagamento de tributo só será feita mediante autorização legislativa.

18. Lei Estadual do RS n. 8.820/88, Art. 28. - Dependem de convênios celebrados nos termos da Constituição Federal, art. 155, § 2º, VI e XII, “g” e da Lei Complementar n. 24, de 07.01.75: [...] § 1º - Para os efeitos do disposto no art. 4º da Lei Complementar n. 24, de 07/01/75, os convênios celebrados nos termos do “caput” serão submetidos, até o quarto dia subsequente ao da sua publicação no Diário Oficial da União, a apreciação da Assembléia Legislativa, que deliberará e publicará o Decreto Legislativo correspondente nos 10 (dez) dias seguintes ao quarto dia antes referido.

§ 2º - Nos termos do art. 4º da Lei Complementar n. 24, de 24/01/75, não havendo deliberação da Assembléia Legislativa no prazo referido no § anterior, consideram-se ratificados os convênios.

§ 3º - Na hipótese de o contribuinte ter optado por benefício fiscal ou sistema especial de tributação concedido com fundamento nesta Lei ou em convênio celebrado

Portanto, o acordo entre os Estados e o Distrito Federal, materializado no Convênio não basta para a vigência de benefício fiscal, entretanto essa deliberação é constitucionalmente necessária para sua existência. Trata-se de matéria com *reserva de acordo interestadual* e *reserva de posterior internalização à legislação local*, não sendo possível eventual internalização tácita. Afasta-se, portanto, em princípio, força normativa ao Convênio. Para Heron Arzua:

Numa palavra, a eficácia dos convênios que outorgam isenções e (ou) benefícios fiscais depende de ratificação pelas respectivas Assembleias Legislativas dos Estados, o que se dá por via do decreto legislativo ('lei que independe de sanção', no afirmar de Pontes de Miranda). Ou, anotando de outro modo, a ausência do decreto legislativo infirma o convênio celebrado pelo Executivo e acarreta a ineficácia de seus dispositivos.<sup>19</sup>

Portanto, não será instituída a isenção enquanto não internalizado o Convênio. Note-se, entretanto, que a inércia do Estado pode ter resultados catastróficos em uma sociedade de mercado, se concorrentes de outros estados gozarem do benefício fiscal. Formalmente o contribuinte não terá meios de defesa, tendo em vista a legalidade formal da situação.

Atualmente, entretanto, à luz da contemporânea hermenêutica jurídica, antigos institutos de direito modificam-se, visando equalizar-se com hodiernos princípios constitucionais. O paradigma, uma vez fixado na legalidade dos acontecimentos jurídicos (superficial e exegético-substantivo<sup>20</sup>), migrou para o exame de juridicidade (profundo e hermenêu-

---

com outra unidade da Federação, o retorno ao regime de tributação normal somente poderá ser efetuado no 1º dia de um novo ano-calendário, devendo permanecer no regime normal pelo menos até 31 de dezembro do mesmo ano.

19. A questão da legitimidade dos convênios no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 47, 1999, p. 131/132.

20. "Nessa perspectiva, a interpretação jurídica consiste em um processo silogístico de subsunção do fato à norma: a lei é a premissa maior, os fatos são a premissa menor,

tico-ponderativo) destes acontecimentos, o que possivelmente enseja a concessão de isenção autorizada em Convênio sem internalização à legislação local.

### **3. Isenção de ICMS autorizada por Convênio interestadual sem previsão na legislação estadual interna. Bens jurídicos envolvidos**

A isenção de ICMS somente será regularmente outorgada se concedida nos termos de acordo interestadual entre Estados e Distrito Federal, após internalização, em conformidade com a legislação local, com a condição de sua aprovação pela Assembleia Legislativa.

A não instituição de isenção via Decreto Legislativo ou Lei Estadual (em conformidade com a legislação local), entretanto, enquanto vigora Convênio, demanda maiores digressões. Seria possível evitar a tributação sem disposição legal (formal) estadual que a outorgue?

(i) A indisponibilidade do tributo, (ii) a atuação vinculada do agente fiscal, sob pena de responsabilidade, a própria (iii) legalidade (em uma de suas facetas) e (iv) a competência estadual para legislar sobre o ICMS, como institutos concretizadores do financiamento do Estado Democrático de Direito opõem-se a esta pretensão.

Neste contexto, preliminarmente observa-se a modificação do paradigma (pré-compreensão) da norma tributária. Enquanto no passado foi encarada como meio de resistência à exação estatal (meio de preservação da liberdade, propriedade e representatividade do indivíduo), atualmente

---

e a sentença é a conclusão. O papel do juiz consiste em revelar a vontade da norma, desempenhando uma função de mero conhecimento, sem envolver qualquer parcela de criação do Direito para o caso concreto” (BARROSO, Luís Roberto. A Nova interpretação constitucional: ponderação, argumentação e papel dos princípios. In: PIMENTEL JR., Paulo Gomes [Coord.]. *Direito Constitucional em Evolução*. 1. ed. 2. tir. Curitiba: Juruá, 2006. p. 169).

a tributação veiculada pela lei tributária é interpretada como um mal necessário para a manutenção do Estado e para o financiamento dos direitos fundamentais.<sup>21</sup> Daí o *dever fundamental de pagar tributos*<sup>22</sup>, concretizado pela Legalidade.

Neste contexto, seguindo a doutrina de Ruy Cirne Lima<sup>23</sup>, frisa-se que não é possível explicar o princípio da legalidade aplicável ao Direito Público sem antes mencionar que a Administração é regida pela indisponibilidade do interesse público. O autor diferencia a relação jurídica da relação de administração. Enquanto naquela a tônica é o *poder* (daquele com direito subjetivo), nesta há predominância do *dever*. Ambas as espécies de relação decorrem do princípio que a pessoa pode dispor do que é seu (autonomia da vontade), mas quando administra bens de terceiros, tem o dever de zelar, sob pena de responsabilização. Na concepção do autor, a relação jurídica de propriedade não trata de deveres, nem de finalidades, mas basicamente de *poder* e de *autonomia da vontade*. Na atuação da Administração, contudo, são geridos bens de terceiros – daí a indisponibilidade do bem público. A proeminência do *dever* na relação de Administração decorre da vinculação da atuação estatal a uma determinada finalidade cogente (interesse público). A partir da compreensão que a Administração é movida pelo dever (em razão de uma vinculação do agente a determinada finalidade) é possível entender a legalidade no Direito Público: o Administrador deve agir estritamente dentro dos

---

21. PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 13-16.

22. “O dever fundamental de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”. In: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Comentado à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2011. p. 10.

23. LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 7. ed. revista e reelaborada por Alberto Pasqualini. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 105-109.

limites pré-definidos em lei, enquanto ser vinculado a finalidades pré-definidas na gestão dos bens de terceiros.

Isto é, a legalidade não é um bem em si mesmo, mas é mero (ainda que imprescindível) meio concretizador de bens jurídicos superiores: o interesse público encarnado no próprio Estado Social e Democrático de Direito. Também no Direito Tributário, porque o interesse público é indisponível, não é dado ao agente público dispor do crédito tributário – artigos 141<sup>24</sup> e 142, parágrafo único<sup>25</sup>, do CTN.

Por esta ótica, não é admissível a concessão de benefício fiscal, ainda que vigente Convênio de isenção de ICMS, se este não for internalizado à legislação local. Portanto, em princípio, a reserva de lei específica para a outorga de isenção não busca proteger o Estado do contribuinte, mas concretizar o dever fundamental de pagar tributos (abstrato).

Não sejamos ingênuos, contudo. Ainda hoje, na prática, o poder exacional se confunde com o poder de império decorrente da soberania própria *do Estado* (não só do Estado Democrático de Direito). Isto é, ainda que mediatamente os motivos da tributação sejam nobres, o peso imediato da tributação segue recaindo sobre os cansados ombros do contribuinte, que pouca escolha tem senão pagar o tributo (e reclamar ao vento a ineficácia e ineficiência da Administração). E porque são infinitos os desejos (possibilidades de investimentos públicos) e a ganância de nossos políticos, mas são limitados os recursos (dos contribuintes e do Estado), a não limitação rígida do poder de tributar invariavelmente resulta em excessos.

---

24. CTN, Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

25. CTN, Art. 142, Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Então, não é admissível o sacrifício isolado do indivíduo (ou minoria) em concreto para a sobrevivência em abstrato de uma maioria política.

Na lição de Ruy Barbosa Nogueira,<sup>26</sup> o poder de tributar decorre do poder de império do Estado, que faz derivar para seus cofres parcela do patrimônio daqueles sujeitos à sua jurisdição. Afirma que o Direito Tributário cria e disciplina as relações jurídicas entre o Fisco e contribuintes. Para o autor, a cobrança fora dos limites preconizados pela norma é um excesso, e o valor arrecadado não será tributo, pois cobrado fora dos limites do poder de tributar (e do direito tributário), bem como este Estado arrecadador não será um Estado de Direito. E conceitua: “O Direito Tributário é assim um direito de levantamento pecuniário entre jurisdicionados, porém, disciplinado sobre a base dos princípios do Estado de Direito”.<sup>27</sup>

Neste contexto, o princípio de interesse público, a pretexto de preservar o bem comum não pode ser utilizado como forma de supressão dos direitos fundamentais, sob pena de abalar os fundamentos do Estado de Direito. O princípio da legalidade trata da impossibilidade de imposição ou majoração de tributo sem Lei que autorize como uma forma de submeter o Estado ao império da Lei – fazendo do ambiente jurídico um Estado de Direito, regido pelo interesse Público.

Da premissa que a tributação deve ser conforme princípios do Estado de Direito, concluímos que a (i) segurança jurídica, (ii) legalidade, (iii) liberdade, (iv) isonomia, (v) propriedade e (vi) moralidade devem ser prestigiados. E a questão que deve ser respondida é: no Estado de Direito, à luz dos direitos fundamentais do Contribuinte, a não outorga de isenção já concedida nos outros Estados não é antijurídica?

---

26. *Curso de Direito Tributário, de acordo com a Constituição Federal de 1988*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 29.

27. *Ibidem*, p. 29-30.



Odete Medauar<sup>28</sup> trata da segurança jurídica como princípio que promove a estabilidade das relações jurídicas. Para a autora, a segurança jurídica permite tornar previsível a atuação do Estado.

Daí conclui-se que, no caso, é lesada a segurança jurídica do contribuinte, quando não internalizado Convênio vigente. Isto é, o Estado dá sinais inequívocos de que concederá a isenção (ao cumprir o burocrático procedimento previsto na LC 24/75), entretanto não o faz, às custas dos contribuintes que eventualmente realizaram investimentos em razão da aparente iminência da concessão do favor fiscal.

Almiro do Couto e Silva<sup>29</sup> trata do princípio da proteção da confiança, como a face subjetiva do princípio da segurança jurídica.<sup>30</sup> Para o autor, a legalidade e a segurança jurídica são pilares do Estado de Direito, daí que o exercício da legalidade é limitado pelo princípio da proteção da confiança. Exemplifica ao tratar da limitação da Administração de rever os próprios atos após ter gerada impressão de legalidade e legitimidade do ato administrativo. E complementa, afirmando pela “responsabilidade do Estado pelas promessas firmes feitas por seus agentes, notadamente em atos de planejamento econômico”.<sup>31</sup>

Se a relação entre Estado e cidadão é regida pelo binômio legalidade/segurança jurídica, não poderá a revisão do ato administrativo (ou a não concessão de isenção) ser justificada exclusivamente pelo critério da legalidade. Devem ser considerados os bens jurídicos envolvi-

---

28. MEDAUAR, Odete. Segurança Jurídica e Confiança Legítima. In: ÁVILA, Humberto (Coord.). *Fundamentos do Estado de Direito*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 117.

29. COUTO E SILVA, Almiro do. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção da Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do processo administrativo da União (Lei n. 9.784/99). *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 2, abril/maio/junho, 2005. Disponível em: <<http://direitodoestado.com.br>>. Acesso em 21 de maio de 2011.

30. A face objetiva limita a retroatividade da ação estatal, composta pela proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e à coisa julgada. *In Ibidem*, p. 8.

31. *Ibidem*, p. 8

dos, e ponderados princípios constitucionais. Então, uma das conclusões possíveis é a de que a ratificação do Convênio de ICMS pelo Estado gera uma justa expectativa de direito, decorrente de sinal inequívoco da Administração Estadual (se não tinha a intenção de conceder a isenção, não deveria ter ratificado o Convênio).

Ainda, no exemplo, a não outorga da isenção repercutiria em desequilíbrio do mercado concorrencial (quebra da isonomia) e do direito de propriedade do contribuinte. Quanto à isonomia tributária, a vigência do Convênio versando sobre isenção permite aos Estados e ao DF outorgar determinado benefício fiscal. Daí que é inequívoco que a não edição de Lei local internalizando o benefício já ratificado e incorporado por outros Estados provoca distorções no mercado, em franca lesão à neutralidade tributária. Neste caso o contribuinte necessariamente estará prejudicado em sua formação de preços, o que pode ser catastrófico em uma economia de mercado.<sup>32</sup> Isto é, o Estado estará violando os artigos 150, inciso II<sup>33</sup> e 152<sup>34</sup> da Constituição, ao estabelecer tratamento diferenciado aos seus contribuintes sem justificativa.

---

32. Sobre o tema, há o registro de acórdão do STF citando passagem de decisão proferida pela Suprema Corte Americana: “o poder de taxar somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. (Referência do voto do Min. Orozimbo Nonato, proferido no Recurso Extraordinário n. 18.331/SP, DJ 21.09.1951, em que menciona decisão da Suprema Corte Americana *apud* Ávila, Humberto. Multa de Mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto [Coord.]. *Fundamentos do Estado de Direito*, São Paulo: Malheiros, 2005. p. 158)

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

[...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

34. CF, Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Quanto ao direito de propriedade, sugere-se uma aproximação da abstração doutrinária à realidade.<sup>35</sup> Quando da superação do paradigma liberal do Direito, focado em direitos ditos de primeira dimensão (individuais - propriedade, igualdade formal, liberdade e legalidade – proteção em face do Estado), pelo paradigma solidarista, focado em direitos ditos já de segunda (coletivos - direito à assistência social, saúde, educação, trabalho, liberdade sindical, igualdade material) e terceira (difusos – meio ambiente saudável) dimensões, não houve a substituição de determinados direitos por outros, mas uma sucessiva incorporação de direitos ao patrimônio jurídico do indivíduo – o que justifica a utilização do termo “dimensão”<sup>36</sup>.

Isto é, o desenvolvimento histórico não substituiu os direitos de uma dimensão pelos de outra. Ainda hoje, o Estado (com preocupações já de direitos coletivos e difusos) necessita preservar direitos individuais, sob pena de não ser considerado um Estado Democrático de Direito. Daí que a preservação da propriedade é um mínimo básico, a ponto de ser a partida para a construção de uma sociedade efetivamente justa e solidária.

Neste sentido, a propriedade somente será regularmente retirada, em razão do dever fundamental de pagar tributos, quando realizados todos os aspectos da regra-matriz de incidência tributária (legalidade), bem como quando observada a juridicidade da tributação, em inter-

---

35. Diferenciando a *Law in the books* da *law in action*. Para Ricardo Luiz Lorenzetti, “*Law in the books VS. Law in action* significa que as teses que se apresentam do modo indicado não servem para resolver problemas, ignorando que o direito se orienta para este propósito.” (LORENZETTI, Ricardo Luiz. *Teoria da decisão judicial*. Tradução Bruno Miragem. Notas e revisão da tradução de Cláudia Lima Marques. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 28-29)

36. “[...] o reconhecimento progressivo de novos direitos fundamentais tem o caráter de um processo cumulativo, de complementaridade, e não de alternância, de tal sorte que o uso da expressão ‘gerações’ pode ensejar a falsa impressão da substituição gradativa dos direitos fundamentais” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 9. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 54)

pretação sistemática do ordenamento. Superado o exame de legalidade (e efetivamente ocorrido o fato gerador), considerar-se-á o arcabouço constitucional. No exemplo, trar-se-iam à baila os princípios da proteção da confiança, da boa-fé, da isonomia tributária, da propriedade e da moralidade administrativa, para, na opinião deste autor, conceder o benefício fiscal.

Isto é, concedido benefício fiscal em toda a nação, exceto em determinado Estado, poderia o contribuinte prejudicado, em razão da violação da neutralidade fiscal (aumentado do custo de operação), em violação da liberdade de concorrência e isonomia (desvantagem concorrencial com contribuintes em situação de mercado semelhantes, de outros estados – sociedade de mercado), em violação dos princípios da confiança, boa-fé (teve manifestações inequívocas de seu Estado sobre a iminente concessão de isenção – possível investimento) e da moralidade administrativa (Administração age em contradição), afastar a tributação. Isso porque, embora cumprido os elementos necessários à ocorrência do fato gerador, o contexto principiológico afasta a tributação, no exemplo.

Quando o Estado ratifica o acordo interestadual e deixa de internalizar o benefício fiscal, age em contradição. Se não ratificasse o Convênio, o benefício fiscal não seria concedido em outros estados. De fato, ao resistir a conceder a isenção, a Administração vai contra ato próprio, violando o princípio da moralidade administrativa.<sup>37</sup> E, neste contexto, a tributação é faceta de império do Estado. Não há dúvida que a tributação, no exemplo, quebra a isonomia e a neutralidade tributária – daí que, lesado o contribuinte pela ação temerária do Estado (ratificou convênio e não concedeu a isenção), o Estado incide em abuso de direito

---

37. CF, Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]

de tributar<sup>38</sup>, e como toda lesão que resulta de abuso<sup>39</sup>, é possível a indenização correspondente, visando restituir ao patrimônio jurídico do contribuinte a parcela dilapidada.

Em última análise, trata-se de conferir importância à conformidade constitucional da tributação. Não se cogita a exação sem a realização de todos os aspectos legais previstos em lei para a ocorrência do Fato Gerador, sob pena de ruína do Estado de Direito, da mesma forma que é evidente a lesão a este mesmo Estado de Direito, quando a conduta exacional expõe o contribuinte à tamanha lesão. No exemplo, o comportamento do Estado reflete seu poder de império, contra o qual o contribuinte é impotente, e só poderá assistir seu negócio perecer.

Nesta quadra histórica, é inegável o forte cunho normativo conferido aos princípios, ainda que estes sejam dotados de grande abstração. Realizado o exame de legalidade (subprincípio direto do Estado de Direito), presentes os elementos do tipo tributário, deve-se naturalmente partir para o exame sistemático de juridicidade (em especial em face do princípio da proteção da confiança e boa-fé<sup>40</sup>), que vincula o intérprete aos princípios e valores constitucionais.<sup>41</sup> “Normas não são textos nem o conjunto destes, mas os sentidos construídos a partir da interpretação

---

38. CC/2002, Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

39. CC/2002, Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

40. Que é ignorada no exame de legalidade. Para uma aplicação da boa-fé para afastar tributação conferir: TJ/RS, AC n. 70017745704, 2º Câmara, Rel. Arno Werlang, Julgado em 29/08/2007 e TJ/RS, AC n. 70008711376, 2º Câmara, Rel. Roque Joaquim Volkweiss, Julgado em 26/05/2004.

41. GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 36

sistemática de textos normativos”.<sup>42</sup> Ou a interpretação é sistemática (e princípios são considerados), ou não é jurídica.<sup>43</sup>

Naturalmente a Administração não tem competência para o exame de juridicidade mencionado. No exemplo, portanto, seria necessária ação judicial para o afastamento da tributação. Em última análise, seria transportar ao Direito Tributário a possibilidade (já corrente no direito privado e administrativo) de busca de justiça no caso concreto. Abdica-se do paradigma exegético (justiça geral abstrata) para o paradigma democrático em que as distorções poderão ser evitadas caso a caso (justiça individual concreta). O efetivo afastamento da tributação ocorrerá após a ponderação dos bens jurídicos envolvidos, e certamente a Lei (tributação) será aplicada, na grande maioria das vezes (dever fundamental de pagar tributos), entretanto, em determinados casos a tributação será afastada (excepcionalidade a ser tratada pelo Judiciário).

---

42. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2006. p. 30.

43. “É, pois, a interpretação sistemática o processo hermenêutico, por essência do Direito, de tal maneira que se pode asseverar que ou se compreende o enunciado jurídico no plexo de suas relações com o conjunto dos demais enunciados, ou não se pode compreendê-lo adequadamente. Neste sentido, é de se afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação. [...] a interpretação sistemática deve ser definida como uma operação que consiste em atribuir a melhor significação, dentre as várias possíveis, aos princípios, às normas e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias, a partir da conformação teleológica, tendo em vista solucionar os casos concretos. [...] é a que realiza com consonância com a rede hierarquizada, máxime na Constituição, tecida por princípios, normas e valores considerados dinamicamente e em conjunto. Assim ao se aplicar uma norma está-se aplicando o sistema inteiro (FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. São Paulo: Malheiros. 1995. p. 49 e 59)

#### **4. Hermenêutica jurídica contemporânea: a importância das regras e a prevalência de princípios e finalidades sobre a formalidade na incidência tributária**

As regras<sup>44</sup> são imprescindíveis para o convívio, especialmente em uma sociedade massificada. As regras fornecem previsões de conduta sem a necessidade de análise de cada ação pelo judiciário, evitando submeter ao sistema ponderativo (e à ideologia/valores do intérprete) meios já previamente estabelecidos pelo Poder Legislativo como concretizadores das finalidades constitucionais. Assim, as regras promovem soluções previsíveis, eficientes e geralmente equânimes.<sup>45</sup>

No entanto, excepcionalmente, é possível o afastamento das regras em razão do contexto fático ou axiológico em que está inserido o caso estudado. Este fenômeno decorre da migração do paradigma meramente interpretativo subsuntivo (da regra ao fato) ao paradigma ponderativo (interpretação sistemática à luz da axiologia constitucional e das regras, resultando em norma a ser aplicada no caso concreto).

O procedimento hermenêutico ponderativo, embora com pretensão de alcance da justiça do caso concreto, pode resultar em excessos por parte dos intérpretes, e em uma indesejável relativização de valores e princípios constitucionais. A insegurança resultante da superação da interpretação meramente subsuntiva lançou à doutrina o desafio de estabelecer critérios confiáveis de racionalização do discurso jurídico.

---

44. As regras são disposições de caráter hipotético que pré-determinam comportamentos de conteúdo geral caracterizadas pela sua aplicação absoluta ou não (tudo ou nada), e não são objeto de ponderação. Ou estão presentes seus requisitos (e é aplicável), ou não estão (e não é aplicável).

45. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2006. p. 115.

Juarez Freitas propõe o princípio da hierarquização axiológica<sup>46</sup> e finalística como metacritério hermenêutico, implícito na Constituição<sup>47</sup> e inerente à própria interpretação sistemática<sup>48</sup>. O autor trata da superação de antinomias jurídicas, entendidas como incompatibilidades entre normas, valores ou princípios, visando à preservação da unidade do sistema e a efetividade da teleologia constitucional.<sup>49</sup>

Neste contexto, a hierarquização axiológica supõe, como em uma pirâmide, em seu ápice, um princípio estruturante (dotado de grande abstração), que será densificado em princípios fundamentais, seguidos por gerais, especiais e especialíssimos, e assim sucessivamente, até a concretização final por meio de regras ou normas individuais (contratos, p. ex.).<sup>50</sup>

Isto é, o Estado Democrático e Social de Direito (princípio estruturante) é concretizado pelos princípios fundamentais da dignidade da pessoa humana, segurança jurídica, indisponibilidade do interesse público, pluralismo político e representatividade, que são concretizados pelo dever fundamental de pagar impostos, reserva legal, igualdade e liberdade (princípios gerais), e assim por diante. Cada princípio confere concreção aos princípios hierarquicamente superiores, conferindo unidade axiológica ao sistema. A resolução de antinomias, entretanto, sempre ocorrerá

---

46. A hierarquização principiológica é conceituada como “metacritério que ordena, diante inclusive de antinomias no plano dos critérios, a prevalência do princípio axiologicamente superior, ou da norma axiologicamente superior em relação às demais, visando-se a uma exegese que impeça uma autocontradição do sistema conforme a Constituição e que resguarde a unidade sintética dos seus múltiplos comandos” (FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 81).

47. *Ibidem*, p. 42.

48. A interpretação sistemática “é a que se realiza em consonância com a rede hierarquizada, máxime na Constituição, tecida por princípios normas e valores considerados dinamicamente em conjunto. Assim, ao se aplicar uma norma, está-se aplicando o sistema inteiro.” (*Ibidem* p. 54).

49. *Ibidem*, p. 62.

50. ARONNE, Ricardo. *Por uma nova hermenêutica dos direitos reais limitados: das raízes aos Fundamentos Contemporâneos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 72-73.



à luz do caso concreto, quando poderão ser avaliados topicamente os princípios e valores envolvidos. Os princípios axiologicamente superiores terão peso maior no exercício ponderativo.

No exemplo da tributação de contribuinte quando vigente Convênio concedente de benefício fiscal, a norma tributante do Estado que ratificou o acordo interestadual sem o internalizar não é *per se* inconstitucional. Entretanto, topicamente (à luz do caso concreto) ocorre uma antinomia entre princípios (segurança jurídica e proteção da confiança, decorrentes diretos do Estado de Direito, além da propriedade, liberdade e liberdade de concorrência de um lado, e interesse público, indisponibilidade do tributo e legalidade de outro lado). A ponderação deverá observar a hierarquia axiológica para dar proeminência aos valores constitucionais de maior conteúdo – na opinião deste autor, a segurança jurídica (proteção da confiança), sem a qual está desfigurado o Estado de Direito, será observada. Há conflito entre a Segurança Jurídica do contribuinte e a Indisponibilidade do Interesse Público. Neste diálogo, entretanto, devem ser flexibilizados o menos possível cada um destes valores. Por este motivo, afasta-se a tributação, pois, no particular, mitigada a segurança jurídica, as consequências são sobremaneira mais graves do que se mitigado o interesse público – que se realizará normalmente nas incontáveis outras relações jurídicas tributárias com outros tantos contribuintes.

Veja-se que a legalidade, axiologicamente, jamais poderá ser hierarquicamente superior à segurança jurídica ou ao interesse público. A reserva legal é um instrumento, e não há de se confundir meio com finalidade. Por outro lado, a tributação somente poderá incidir se em conformidade com a reserva legal, pois a tributação sem lei violenta tanto a segurança jurídica quanto o interesse público.

Paulo Caliendo menciona a existência de ao menos três sentidos relevantes à noção de princípios: a estruturação sintática, a estruturação semântica e a estruturação pragmática. Ao tratar da estruturação sintática, menciona que os princípios atuam como fundamento de outras normas.

“Assim, o princípio organiza e torna coerente as estruturas normativas”<sup>51</sup>. Neste contexto, conforme a estruturação sintática dos princípios, da *neutralidade fiscal* (princípio gênero), se extrai o princípio da *uniformidade geográfica* (princípio espécie), pelo qual se impede a criação de distorções geográficas decorrentes de alocação de recursos por critérios fiscais (a tributação a maior em determinada região aumenta custos de transação, empurrando investimentos a outras regiões).

Ao tratar da estruturação semântica, observa que “o princípio pode conter sentidos mínimos que devem compor uma determinada norma”<sup>52</sup> dele decorrente. Assim, a norma mais abstrata é expressada, especificada pela norma de menos abstração decorrente – sendo a norma abstrata teleológica (prescreve um fim), a norma concreta deverá ser meio para a consecução do fim pré-determinado. O princípio confere estrutura do sentido da norma decorrente, determinando seu sentido valorativo ou finalístico. Neste contexto, a neutralidade tributária

estabelece o fim a ser alcançado pela norma, qual seja, um financiamento de políticas públicas e promoção dos direitos fundamentais com o menor impacto possível sobre as decisões dos agentes econômicos e suas funestas conseqüências de ineficiências e distorções.<sup>53</sup>

Ao tratar da estruturação pragmática, Paulo Caliendo afirma que o princípio pode conferir de competência ou autorizar ações a normas dele decorrentes. Por este ponto de vista, o princípio fornece uma finalidade (teleologia), e dá limite aos meios de concretização, exigindo congruência entre a finalidade almejada e o meio eleito. Nestes casos, os princípios são critérios a serem utilizados como na decisão judicial.

---

51. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo da. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito*: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 114.

52. *Ibidem*, p. 114.

53. *Ibidem*, p. 115.

Por fim, o princípio da neutralidade fiscal determina os critérios de decidibilidade em casos de entendimentos diversos sobre o mesmo tema. O judiciário perante duas interpretações da mesma norma deve buscar a finalidade e o efeito útil de cada decisão no contexto em que esta se realiza. Assim, o cálculo por dentro de tributos, aproveitamento de créditos, incidência de ICMS sobre a demanda contratada de energia e tantos outros exemplos deveriam ser analisados buscando uma decisão com neutralidade fiscal e justiça fiscal, igualmente.<sup>54</sup>

Por outro prisma, Humberto Ávila<sup>55</sup> trabalha a racionalização da interpretação do sistema a partir da utilização do que chama de postulados normativos aplicativos. Para o autor, os referidos postulados estabelecem critérios para a aplicação de princípios e regras. Enquanto princípios e regras participam de um processo que culmina na determinação de condutas obrigatórias, os postulados são parâmetros para a realização apropriada de outras normas.

Isso demonstra que esses exames investigam o modo como devem ser aplicadas outras normas, quer estabelecendo os critérios, quer definindo as medidas. De qualquer forma, as exigências decorrentes da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição do excesso vertem sobre outras normas não, porém, para atribuir-lhes sentido, mas para estruturar racionalmente sua aplicação. Sempre há uma outra norma por trás da aplicação da razoabilidade, da proporcionalidade e da excessividade. Por este motivo, é oportuno tratar-las como metanormas. E, como elas estruturam a aplicação de outras normas, com elas não se confundindo, é oportuno fazer referência a elas com outra nomenclatura. Daí a utilização do termo “postulado”, a indicar uma norma que estrutura a aplicação de outras<sup>56</sup>

---

54. *Ibidem*, p. 116.

55. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. *passim*.

56. *Ibidem*, p. 125.

Parte dos postulados normativos não oferece critérios precisos de aplicação ou de promoção das finalidades das regras ou princípios objeto de interpretação – por este motivo, Ávila os categoriza como postulados inespecíficos (ponderação, concordância prática e proibição do excesso). Os postulados que possibilitam critérios que orientam a aplicação dos princípios e regras objeto de interpretação são chamados pelo autor de postulados específicos (igualdade, razoabilidade e proporcionalidade).

Ao que interessa ao aqui tratado, a igualdade, a proibição de excesso, a razoabilidade e a proporcionalidade como formas de aplicação dos princípios constitucionais dão contribuições substanciais.

Em apertada e injusta síntese, a Igualdade proíbe o tratamento discriminatório – é um postulado normativo, pois a sua violação implica na violação de algum outro princípio fundamental (se há tributação discriminatória, a Igualdade violada implica violação ao direito de propriedade). Se há igualdade material, o pagamento de tributo deve ser isonômico (justamente a razão da exigência de acordo interestadual para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, pela CF).

Daí o excesso<sup>57</sup>: em uma sociedade de mercado, a tributação desigual de determinado Contribuinte resulta em mitigação excessiva de seu direito a livre concorrência (neutralidade fiscal) e propriedade (padecimento de seu negócio). Em nosso exemplo, o contribuinte do Estado recalcitrante está em posição de igualdade de mercado com concorrentes dos demais Estados, mas tem o dever de pagar tributo (dilapidação da propriedade) e não terá acesso a condições equânimes de mercado.

---

57. “A promoção das finalidades constitucionalmente postas possui, porém, um limite. Esse limite é fornecido pelo postulado da proibição do excesso. Muitas vezes denominado pelo Supremo Tribunal Federal como uma das facetas do princípio da proporcionalidade, o postulado da proibição de excesso proíbe a restrição excessiva de qualquer direito fundamental” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 133).

A razoabilidade, dentre outras facetas, exige congruência entre critério de diferenciação entre a medida adotada (coerência na diferenciação de pessoas em situação de aparente igualdade) e a harmonização da regra geral com o caso individual. Isto é, impõe ao intérprete manter em mente aquilo que normalmente acontece e qual caso o princípio/regra objeto de estudo busca iluminar.<sup>58</sup>

[...] a razoabilidade exige a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que ele é sobremodo desconsiderado pela generalização legal. Para determinados casos, em virtude de determinadas especificidades, a norma geral não pode ser aplicável, por se tratar de caso anormal.<sup>59</sup>

No exemplo, ainda que não por disposição legal, há diferenciação não razoável entre o Contribuinte do Estado recalcitrante e seus concorrentes de outros Estados. A situação justifica a não tributação em razão de sua excepcionalidade. Humberto Ávila trata de uma das facetas da razoabilidade como o dever do intérprete de harmonizar a norma geral ao caso individual, em um procedimento de equidade.

A ocorrência fática de todos os aspectos da regra de incidência tributária resulta no surgimento da obrigação tributária e posterior constituição do crédito tributário (esta é a regra). A excepcionalidade será quando o contribuinte estiver situado em um contexto de que seus concorrentes não pagam o tributo (quebra da isonomia e lesão à propriedade), seu Estado emitiu sinais inequívocos de iminente concessão da isenção (lesão à proteção da confiança), bem como seu Estado poderia impedir o benefício fiscal aos outros contribuintes (lesão à moralidade administrativa).

A proporcionalidade, por sua vez, demanda à Administração a utilização de meios adequados (promove o fim), necessários (dentre

---

58. *Ibidem*, p. 140.

59. *Ibidem*, p. 141.

os meios adequados é o menos restritivo a direitos fundamentais) e proporcionais, em sentido estrito (vantagens que promovem superam desvantagens que provocam), na persecução de seus fins. Isto é, propõe que a relação de causalidade entre meio (prescrição da norma) e fim (finalidade da norma), seja coerente, não mitigue direitos fundamentais e que a finalidade almejada seja tão valorosa que justifique eventual restrição a direitos.

No exemplo, a relação causal entre meio (tributação) e finalidade (financiamento do Estado Social) à luz do caso concreto é desproporcional, pois a tributação (meio) a despeito da quebra da isonomia, lesão à concorrência e à proteção da confiança é lesão tal que não justifica a persecução do financiamento do Estado Social (finalidade), especialmente quando a repercussão econômica ao Estado é insignificante e ao contribuinte é expressiva. Ao Estado cabe encontrar meios de financiar-se sem a supressão excessiva de direitos do contribuinte, sob pena de perder a qualidade de Estado de Direito.

## **5. A unidade axiológica do sistema. Brevíssimos comentários sobre a experiência hermenêutica em ramos didaticamente separados do Direito Tributário**

O sistema é uno, ainda que os campos do direito sejam lecionados separadamente. Sobre o exame ponderativo axiológico, os campos didaticamente diversos têm rica experiência.

Tratando do Direito Administrativo, Maria Sylvia Zanella Di Pietro trata do que chama de *alargamento do princípio da legalidade*. Menciona que a Constituição de 1988 rege um Estado Democrático de Direito, em que a concepção alargada do princípio da legalidade busca vincular a lei a ideais de justiça, e, assim, “submeter o Estado não apenas à lei em sentido puramente formal, mas ao Direito, abrangendo, todos os valores

inseridos expressa ou implicitamente na Constituição”.<sup>60</sup> Neste sentido, a própria juridicidade da aplicação da lei não depende apenas da subsunção do fato à regra, mas da ponderação do caso com o arcabouço constitucional.

Tratando do Direito Privado, Teresa Negreiros trata sobre a superação do paradigma liberal instrumentalizado pela interpretação neutra e exegética. O reconhecimento da desigualdade entre as pessoas ensejou a constitucionalização das relações privadas, a ponto de já não bastar o exame legal (subsuntivo-exegético), mas é necessário o exame de conformidade com o ordenamento (ponderativo).<sup>61</sup>

Aliás, neste ponto é interessante notar que o modelo iluminista há muito reconheceu a hipossuficiência do cidadão em face do Estado<sup>62</sup>, e estabeleceu mecanismos de amortecimento desta desigualdade (Constituição), entretanto ainda hoje não temos clara a ideia de hipossuficiência do contribuinte em face do Estado.

Neste contexto, o objetivo deste artigo é debater a necessidade de efetivamente incorporar-se ao Direito Tributário os princípios e valores constitucionais, para, a exemplo do Direito Privado, e do Direito Administrativo,<sup>63</sup> incorporar o efetivo exame de juridicidade à tributa-

---

60. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 28.

61. “O direito civil-constitucional reúne em torno de sua premissa básica – a de que os princípios e valores constitucionais conformam diretamente as relações privadas, funcionalizando-as à proteção e ao desenvolvimento da pessoa humana – uma quantidade cada vez maior de operadores jurídicos” (NEGREIROS, Teresa. *Teoria do contrato: novos paradigmas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 63)

62. “À Constituição caberia, ao invés, ordenar as relações públicas – definidas subjetivamente como as relações das quais participasse o Poder Público – e, em se tratando do indivíduo, protegê-lo frente ao poder de império do Estado.” (NEGREIROS, Teresa. *Teoria do contrato: novos paradigmas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 49).

63. “[...] nem o direito privado está todo contido em seus códigos, nem o direito administrativo se esgota nas leis e regulamentos administrativos. O direito tem uma extensão muito mais ampla, pois compreende os conceitos e princípios traduzidos

ção. Ou, nos dizeres de Humberto Ávila, ao tratar de não exclusão de contribuinte de regime especial de tributação, ainda que tenha cometido infração cuja consequência seria a exclusão, em razão de aplicação do postulado normativo da razoabilidade:

Nem toda norma incidente é aplicável. É preciso diferenciar a aplicabilidade de uma regra de satisfação das condições previstas em sua hipótese. Uma regra não é aplicável somente porque as condições previstas em sua hipótese são satisfeitas. Uma regra é aplicável a um caso se, e somente se, suas condições são satisfeitas e sua aplicação não é excluída pela razão motivadora da própria regra ou pela existência de um princípio que institua uma razão contrária. Nessas hipóteses as condições de aplicação da regra são satisfeitas, mas a regra, mesmo assim, não é aplicada.<sup>64</sup>

Assim, em síntese, cabe ao intérprete analisar a juridicidade da exação, em conformidade com o arcabouço constitucional. Isto é, após analisada a efetiva ocorrência do fato gerador, e a conformidade da legislação com a normatividade constitucional (em abstrato), deve o intérprete verificar se, *in concreto*, há conformidade constitucional à exação (se a teleologia da regra ou outros princípios não se opõem à tributação). Se praticados os elementos do tipo tributário, mas incorrente a conformidade axiológica constitucional no caso concreto não nascerá a obrigação tributária.

---

pelo lento e penoso labor científico dos juristas, expostos e fundamentados nos tratados doutrinários e nos repertórios de jurisprudência. A ciência jurídica é um conjunto de princípios e não pode consistir em comentários da legislação positiva” (CRETELLA JUNIOR, José *apud* DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 40)

64. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 142



## 6. Conclusão

Há um tênue limite entre o exercício regular e o excesso. O Estado é o único meio de promoção dos direitos fundamentais (necessidades ilimitadas) em uma sociedade massificada com recursos limitados. Neste contexto, a tributação é um meio de financiamento do bem estar social, que se não controlada poderá deixar passar a ser meio de opressão. E neste sentido, a supressão da propriedade pode ser comparada à supressão da liberdade – aquele que tem tirado de si a propriedade via tributação em excesso e recorrentemente, é transformado em trabalhador forçado. Trabalha para o Estado, não para si e sua família.

Se ao contribuinte não for dada uma análise jurídica abrangente à luz dos direitos e princípios fundamentais, está-se suprimindo o direito ao acesso a um sistema justo, em quebra também da separação de poderes – ao judiciário deve ser dada a fiscalização da atividade legislativa.

Em nosso sistema jurídico, a regra é, e deve ser, aplicável para os casos comuns. Em uma sociedade de massas são necessárias regras que conferem estabilidade e previsibilidade às relações jurídicas. Entretanto, a aplicação da regra geral a determinados casos excepcionais pode resultar em distorções: daí a relevante função do poder judiciário.

Na mesma medida, a legalidade (instrumento concretizador de princípios com maior carga axiológica) não pode ser fundamento para contradizer a segurança jurídica (proteção da confiança) ou o interesse público.

Ainda que a renúncia tributária esteja condicionada a enunciação expressa e formal, a tributação é arbitrária quando não observados princípios decorrentes do próprio Estado de Direito.

No exemplo hipotético que permeia este artigo, os dogmas da legalidade e da indisponibilidade do tributo não têm peso axiológico suficiente, para, no exercício ponderativo, fazer incidir a tributação – a segurança jurídica, a neutralidade fiscal, a isonomia tributária e os princípios

da propriedade e da moralidade administrativa, na opinião deste autor, afastam a tributação.

Desta forma, conclui-se, por fim, por uma constitucionalização axiológica do Direito Tributário, devendo o intérprete realizar o seguinte procedimento para verificar a juridicidade da obrigação tributária, utilizando-se variação do exame sugerido por Rubens Gomes de Sousa em seu *Compêndio de Direito Tributário*: o intérprete deverá verificar se a lei que instituiu o tributo é válida em relação à Constituição (plano constitucional – abstrato); deverá verificar se no mundo dos fatos efetivamente ocorreu a descrição legal (plano legislativo – fato gerador); deverá verificar se o lançamento foi exercido em conformidade com a lei aplicável (plano administrativo - procedimento).

Por fim, aos três planos mencionados, adiciona-se o plano axiológico (plano constitucional – concreto), completando-se o exame de juridicidade, determinando ao intérprete verificar se o fato ocorrido em conformidade com a lei tributária não é excluído pela teleologia do fundamento da própria regra ou por princípio que determine contrariamente, buscando ao máximo utilizar critérios hermenêuticos confiáveis (como os mencionados) – neste caso, ainda que ocorridos os elementos do tipo tributário, não nascerá a obrigação tributária, em decorrência de sua in-conformidade constitucional.

Naturalmente, as regras dispostas em lei têm presunção de constitucionalidade e serão aplicadas na generalidade dos casos, o seu afastamento dependerá da robustez argumentativa e deverá ser especialmente fundamentada – evitando a insegurança jurídica o quanto possível.

# GARGALOS TRIBUTÁRIOS DO SETOR MINERAL - NOTAS PARA DISCUSSÃO

Fernando Facury Scaff

1. O Brasil encontra-se em uma situação bastante privilegiada entre os países que compõem a economia global contemporânea. Dados do FMI indicam que, se observarmos três importantes variáveis – território maior que 3 milhões de km<sup>2</sup>, população maior de 140 milhões de habitantes e PIB<sup>1</sup> maior que US\$ 800 bilhões – só cinco países se inserem nesta intersecção: Brasil, Rússia, Índia, China e Estados Unidos da América<sup>2</sup>. Projeções econômicas de bancos internacionais<sup>3</sup> preveem que o Brasil deverá ser a 7<sup>a</sup> economia mundial em 2030 e a 4<sup>a</sup> em 2050.

Considerando estes fatores e observando que o consumo *per capita* de alguns materiais essencialmente vinculados à indústria minerária é bastante inferior ao de outros países<sup>4</sup>, constata-se uma verdadeira *janela de oportunidades* para investimentos nesse setor, o que decididamente deve ser aproveitado pelas empresas e pelo governo brasileiro para dinamização desse importante segmento econômico, em prol da presente e das futuras gerações.

Todavia, existem alguns *gargalos* que devem ser analisados com bastante cuidado a fim de que estas projeções de desenvolvimento possam se tornar realidade. Um dos mais importantes diz respeito ao *gargalo tribu-*

---

1. Corrigido pela PPC – Paridade do Poder de Compra.

2. Informação obtida no PNM-2030 - *Plano Nacional de Mineração 2030 – Geologia, Mineração e Transformação Mineral*. Brasília, Ministério das Minas e Energia, 2010, p. 6.

3. Goldman Sachs, *Brics and Beyond*, 2007, citado no PNM-2030, p. 7.

4. Ver a Tabela 1.2 do PNM-2030, p. 6.

*tário* que atrapalha bastante o setor, em especial o segmento exportador. É sobre alguns desses *gargalos tributários* que passaremos a expor.

2. Falar de tributação é tratar da relação das atividades humanas com o Estado e da compreensão que a sociedade tem de desenvolvimento. Afinal, tributar nada mais é do que retirar parcela das receitas e do patrimônio privado e destiná-la à satisfação das necessidades coletivas, de forma coordenada pelo Estado.

Maior nível de tributação implica menor quantidade de dinheiro nas mãos do setor privado da economia e maior quantidade de receita pública. Nesta hipótese, a satisfação das necessidades públicas se realizará predominantemente através do Estado, e não pela livre circulação das riquezas através da atividade econômica privada. Obviamente, a razão inversa é igualmente verdadeira – menor carga tributária implica a possibilidade teórica de haver mais dinheiro em circulação através do setor privado e um Estado que se apresenta muito mais regulador do que interventor direto na economia.

A afirmação acima pode ter várias tonalidades, pois, além da carga tributária geral, é necessário analisar *de quem* se cobra e *quanto* se cobra em cada segmento econômico – e, claro, *no que* vai ser usado este recurso arrecadado. Tudo isso, vinculado a uma estratégia de desenvolvimento.

Some-se a estes outro aspecto, que é o das relações econômicas cada vez mais globalizadas e com intensa concorrência comercial, onde cada unidade de custo impacta fortemente no preço de venda do produto no mercado internacional – basta ver a derrocada interna da indústria têxtil de produção de camisetas de algodão, ou ainda do setor de brinquedos infantis, depois da “invasão” dos produtos oriundos da China, onde claramente se produz em um sistema de *dumping social*.

Assim, é necessário ter a exata noção da *dosimetria tributária* a fim de que seja possível manter a indústria nacional produzindo em condições de competitividade com os estrangeiros, seja no mercado interno ou no internacional.

Como se sabe, a carga tributária brasileira é de aproximadamente 35% do PIB, o que nos coloca na desconfortável posição de sermos um dos países onde se cobra mais tributos no mundo – e o retorno dos serviços públicos disponibilizados à população deixa muito a desejar, como é sabido por todos. Estamos diante de uma *dupla oneração fiscal*, em face da alta cobrança de tributos; e *privada*, em face da necessidade de pagamento por parte dos usuários dos serviços que o Estado deveria disponibilizar a toda a população e o faz de modo capenga.

Esta *dupla oneração* se destaca com maior intensidade na implantação de projetos de mineração, pois, em razão da forte *rigidez locacional* desse tipo de empreendimento, as empresas ficam muito expostas à pressão dos governos locais para a implantação de *condicionantes sociais* que se configuram em obrigações estatais, mas que na prática são cobradas das empresas, que ficam sobreoneradas com o que deveria ser custeado pelo poder público. Afinal, em muitas condicionantes exigidas para a implantação desses projetos minerários cobra-se das empresas a implantação de escolas, hospitais, ambulatórios, asfaltamento de rodovias e coisas semelhantes, que são de responsabilidade do poder público, custeado através dos tributos pagos. Esta distorção bem revela o estado de *esquizofrenia tributária e financeira* existente hoje nas relações público-privadas em nosso país.

3. Ao lado do que foi dito, é importante desde logo afirmar uma verdade econômica indiscutível: *não se deve exportar tributos*. Este é um item da pauta de exportações brasileiras que não deve ser contemplado, e sim expurgado do custo de produção. A desoneração das exportações e das atividades que a ela são comparadas é uma prática usual, sendo suficiente lembrar o fato corriqueiro da devolução de tributos que os governos fazem nos aeroportos, em especial nos EUA e na Europa, quando da saída de pessoas físicas não residentes. O pressuposto é que os tributos servem para custear os bens e serviços públicos colocados à disposição da sociedade que habita naquele país; sendo as pessoas não residentes, não

devem custear aqueles serviços. Ademais, esta desoneração permite que o preço dos bens e serviços privados tenha menor custo, possibilitando maior concorrência e a conquista de novos mercados.

**Será que o governo brasileiro está atento à não exportação de tributos?** A resposta não é simples, e comporta duas vertentes: *sim*, pois em algumas situações o governo está atento no âmbito normativo; e *não*, pois na prática o governo não tem cumprido o que a legislação promete no âmbito da desoneração de tributos na atividade exportadora e na produção interna.

Observemos o que ocorre em concreto, na vida real. O ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (e alguns serviços) é de competência estadual, o que leva os Estados a cobrá-lo em todas as operações de circulação de mercadorias no país, inclusive nas realizadas entre dois Estados-membros, ou seja, nas operações internas e interestaduais. Ocorrendo a exportação de um produto, seja ele primário, industrializado ou semielaborado, não existe a cobrança de ICMS, por força do que estabelece a Lei Complementar 87/96, art. 3º, II<sup>5</sup>.

Porém, para a produção do bem a ser exportado, a empresa necessitou adquirir insumos tributados pelo ICMS. Nesta hipótese, o que é feito com os créditos de ICMS acumulados ao longo da cadeia produtiva? Duas possibilidades:

- a) Caso a empresa também produza para venda no mercado interno, poderá usar estes créditos de ICMS para abater o mesmo imposto a pagar pela venda subsequente.

---

5. “Art. 3º O imposto não incide sobre: II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;”

Ainda assim, dever-se-á mensurar se a venda no mercado interno será suficiente para dar vazão ao estoque de créditos acumulados em razão das vendas para o mercado internacional, pois pode ocorrer a hipótese de acúmulo sucessivo de créditos de ICMS, que se caracterizarão como custo de produção, “carregando” este valor para o preço dos produtos.

- b) Caso a empresa produza apenas para o mercado externo, existe uma previsão no art. 25 da Lei Complementar 87/96<sup>6</sup> que obriga os Estados-membros a devolver os créditos de ICMS que foram acumulados, fruto da aquisição de insumos com este imposto embutido em seu preço.

Observe-se que este não é um “privilegio” apenas para os exportadores, uma vez que a Lei Complementar 87/96 contempla a possibilidade de a legislação estadual devolver esses recursos em outras hipóteses de acúmulo de créditos:

---

6. Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. §1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento: II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.” Uma vez que neste dispositivo é mencionado o art. 3º da mesma Lei, transcreve-se o mesmo: “Art. 3º O imposto não incide sobre: II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a: I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa; II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro”.

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

§1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

Uma vez que neste dispositivo é mencionado o art. 3º da mesma Lei, transcreve-se a norma:

Art. 3º O imposto não incide sobre: II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro”.

“Art. 25. (...)”

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

Logo, corroborando o exato sentido do que acima foi mencionado, a legislação contempla a hipótese de devolução do ICMS em caso de acúmulo de créditos, seja de empresas exportadoras, seja de não exportadoras, mas que, por algum motivo estrutural, estejam nesta situação.



Todavia, na prática, essa devolução raramente ocorre. O que está na norma não é obedecido pelos Estados-membros, sob duas alegações:

- a) A primeira é que muitas vezes os insumos são adquiridos em outros Estados da Federação que não aquele através do qual a mercadoria é exportada. Neste caso, o ICMS foi pago no Estado “de origem” do insumo-mercadoria, e não no “de destino”. Logo, o Estado através do qual a mercadoria (produto final) é exportada é obrigado a devolver dinheiro que não entrou em seus cofres. Sob este argumento, simplesmente não pagam.
- b) Em outras situações a devolução do ICMS não é cumprida em face da alegação de falta de recursos - a despeito de os Estados terem recebido os repasses federais estabelecidos pelo art. 31 da Lei Complementar 87/96, cuja alegada finalidade, dentre outras, era a de ressarcir os exportadores em face dos créditos acumulados. Este mecanismo compensatório, que na verdade não tem sido usado para esta finalidade, muitas vezes o é como *moeda de troca* pelos governadores estaduais para pressionar o governo federal por mais repasses intergovernamentais<sup>7</sup>.

Com essa não devolução fática, acaba por ocorrer que *um direito ao crédito (gasto recuperável) se transforma em custo (despesa)*, onerando o balanço das empresas.

O governo federal tem verbalizado que algumas soluções serão implantadas para reduzir este problema, mas nada tem sido feito de efetivo até aqui<sup>8</sup>. O *gargalo tributário* persiste.

---

7. Minas seguirá São Paulo na suspensão de crédito de ICMS. *Folha de S. Paulo*, 12 de setembro de 2009.

8. Importação deve ter maior alta desde 95, *Folha de S. Paulo*, 22 de dezembro de 2010.

4. Outro aspecto desequilibrado nessa relação tributária diz respeito ao *creditamento parcelado do ICMS nas operações com bens do ativo permanente* que forem utilizados para a produção de mercadorias cuja venda resulte em produtos isentos ou não tributados.

Embora o pagamento seja feito “de imediato” pelo contribuinte com o valor total do ICMS embutido no preço do bem, este creditamento só pode ocorrer em 48 meses. Ou seja, *os governos estaduais recebem “à vista”, mas só permitem o creditamento deste tipo de bens “a prazo”, em 48 módicas prestações, sem qualquer tipo de acréscimo*<sup>9</sup>. Ocorre aqui um disfarçado financiamento do poder público por parte dos particulares, quase um “empréstimo compulsório”, ressarcido em 48 parcelas.

5. Ainda no âmbito do ICMS, a maior *perversidade fiscal* ocorre no que tange aos *bens de uso e consumo*, pois para estes o creditamento do que as empresas pagaram de ICMS foi relegado à eternidade. Basta ver a seguinte situação:

- a) Em setembro de 1996, quando da edição da Lei Complementar n. 87, estes créditos poderiam ser usados pelas empresas assim que a lei entrasse em vigor, o que ocorreria em 01-01-97;
- b) Todavia, antes mesmo que este direito ao crédito entrasse em vigor, a Lei Complementar n. 92, de 23-12-97, adiou sua fruição para 01-01-2000;
- c) Posteriormente, a Lei Complementar n. 99 , de 20-12-1999 adiou o gozo desse direito para 01-01-2003;
- d) Na sequência houve novos adiamentos:
  1. Pela Lei Complementar n. 114, de 16-12-2002, adiando para 01-01-2007;

---

9. Lei Complementar n. 87/96, art. 20, § 5º.

2. Pela Lei Complementar n. 122, de 12-12-2006, adiando para 01-01-2011;
3. E novo adiamento foi feito pela Lei Complementar n. 138, de 29-12-2010, até 01-01-2020.

Enfim, para tornar curta uma longa história, estamos diante de um direito que foi concedido em 1996 e que jamais pôde ser utilizado pelos contribuintes, pois seu gozo foi postergado sucessivamente até o início de 2020. Ou seja, *quase um quarto de século após a edição do direito ao crédito de ICMS dos bens de uso e consumo, este direito ainda não pôde ser exercido – mas os custos fiscais encontram-se presentes*, onerando as operações internas, interestaduais e de exportação.

No que tange à energia elétrica a situação é a seguinte, após a Lei Complementar 102/00: Somente haverá direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais.

6. Esta breve demonstração de *gargalos tributários* no que tange ao ICMS pode levar o leitor mais apressado a entender que se trata de uma questão entre os contribuintes e os Estados-membros. Ledo engano. O governo federal também criou mecanismos de ressarcimento do PIS e da Cofins na exportação<sup>10</sup>, mas que não são integralmente aplicados na

---

10. Lei n. 9.363/96. “Art. 1º. *A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como res-*

prática, como pode ser visto pelas reclamações dos contribuintes que se queixam dos entraves burocráticos para este recebimento, bem como da espera mínima de dois para que isso ocorra, pois parte do que deve ser devolvido depende de “disponibilidade de caixa do Tesouro Nacional”<sup>11</sup> – o que se caracteriza como uma alegação bastante estranha, pois o Tesouro Nacional há anos bate seguidos recordes de arrecadação.

7. O fato é que as promessas de ressarcimento de créditos tributários para a desoneração das exportações é uma balela em face dos cerceamentos feitos ao direito do contribuinte de receber tais valores. Isso alcança também, como demonstrado anteriormente, as operações internas e interestaduais, pois o creditamento de ICMS dos bens de uso e consumo e os bens do ativo permanente são sempre postergados em detrimento dos contribuintes, *transformando o que seria um crédito em um custo*.

Algumas fórmulas poderiam ser utilizadas para tornar efetivas estas devoluções:

- a) Para a questão do ICMS, poder-se-ia pensar na criação de uma “câmara federativa de compensação de créditos”, ou qualquer outro nome que represente a ideia, em que estes valores seriam objeto de ajuste interno de contas entre o ente nacional e os subnacionais;
- b) Para a compensação dos créditos de PIS e Cofins, uma ideia seria permitir o abatimento direto com os valores de IR – Im-

---

*sarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo”.*

11. Exportadoras reclamam de demora da Receita para receber incentivo. *Jornal Folha de S. Paulo*, segunda-feira, 21 de fevereiro de 2011, Exportadoras reclamam de demora da Receita para receber incentivo.

posto sobre a Renda e de CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devidos - em vez de prometer ressarcir estes créditos sem nenhuma efetividade.

O uso concomitante dos dois mecanismos acima expostos poderia ser também uma boa alternativa, a ser melhor analisada.

- c) Outra possibilidade seria o de regresso ao sistema de tributação anterior à CF/88 para alguns segmentos econômicos específicos. À época havia a sistemática dos *impostos únicos*: IUM – Imposto Único sobre Minerais, IUEE – Imposto Único sobre Energia Elétrica e IUCL – Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes, o que não gerava tanta controvérsia federativa e nem impacto econômico expressivo em face da quantidade de incertezas jurídicas e econômicas na devolução dos créditos ou da permissão para seu efetivo creditamento.

Para a adoção de qualquer dessas alternativas, dentre várias outras, é necessário haver vontade política para mudar a situação posta. Haverá tal vontade hoje em dia?

8. Existe ainda outro aspecto deste *gargalo tributário*, que é o da *comparação indevida*. Há quem pretenda comparar setores econômicos bastante distintos, mas de suprema importância para a economia brasileira, como o de mineração e o petrolífero, este seguramente maior pagador de tributos do que aquele.

Este procedimento comparativo parece-me inadequado, por várias razões, dentre elas:

- a) O setor de petróleo concentra-se em um único recurso energético – e não mineral –, que uma vez fracionado se transforma

em vários subprodutos (gasolina, óleo diesel, querosene, entre outros), enquanto o outro se caracteriza por uma gama enorme e dificilmente classificável de diversas substâncias minerais, que passa por produtos básicos como água e argila, segue pelas terras raras e chega aos diamantes. Logo, como comparar setores tão díspares?

- b) Por outro lado, a atividade petrolífera no Brasil trabalha em sistema de oligopólio/monopólio, enquanto que o setor mineral trabalha em livre concorrência, geralmente em mercados fracionados, podendo haver, em algum minério, posição predominante de determinada empresa.

Dando “nome aos bois”, como foi feito no já se fez anteriormente, o que se pretende fazer é um balanço comparativo entre duas empresas para fins de recolhimento de tributos: Petrobrás e Vale. Será possível comparar estas duas empresas sob esta ótica? Parece-me que não, pois a Petrobrás é uma empresa voltada para o abastecimento do mercado interno brasileiro e a obtenção de sua autossuficiência energética; e a Vale é uma empresa com os olhos essencialmente voltados para o mercado externo, em especial para a exportação de minério de ferro.<sup>12</sup>

A diferença mencionada tem a ver com a cadeia produtiva e, por conseguinte, com a questão fiscal.

- a) No caso do petróleo, em face de sua comercialização ser feita no mercado interno, fica sujeita às incidências fiscais estabe-

---

12. Dados divulgados pela empresa no 3º trimestre de 2010 demonstram que apenas 6,8 milhões de toneladas do minério de ferro extraído foram vendidos no Brasil, enquanto que 68,3 milhões de toneladas foram exportadas. Segundo o Ministério do Desenvolvimento, o Brasil exportou US\$ 13,3 bilhões de minério de ferro em 2010 só para a China. Dados obtidos no jornal *Folha de S. Paulo*, de 24 de fevereiro de 2011: China vai investir para depender menos do minério de ferro da Vale.

lecionadas no Brasil para toda e qualquer empresa brasileira que comercialize bens e serviços dentro do território nacional. Daí que o recolhimento tributário da cadeia produtiva do petróleo deve seguir a margem nacional, de aproximadamente 35% de seu faturamento.

- b) No caso da exportação de minérios, existe a desoneração fiscal das exportações, igualmente aplicável a toda e qualquer empresa que exporte bens e serviços.

O *gargalo tributário* aqui exposto, como pode ser constatado, não diz respeito à tributação das exportações, mas ao não ressarcimento dos créditos fiscais embutidos no preço dos insumos, conforme determina a lei. A oneração é indireta, mas está presente como custo. Logo, quanto maior o nível de exportação da empresa, menor é sua carga tributária, pois, como antes referido, *não se deve exportar tributos*.

Estes fatos, dentre outros, torna incomparáveis as realidades fiscais das duas empresas em face das cadeias produtivas em que se encontram inseridas e o sistema tributário aplicável a cada qual.

Caso houvesse real interesse em comparar dever-se-ia analisar as cadeias produtivas *referentes à comercialização dos produtos no mercado interno* e não no internacional.

Por certo, na questão do petróleo, a análise começaria desde sua prospecção até a venda nos postos de abastecimento que estão na esquina de cada cidade brasileira.

E na área ferrífera, o estudo partiria da pesquisa mineral até a venda de carros pelas montadoras ou de pregos nos armazéns de ferragens.

Aí sim, adotado este *método de pesquisa* seria possível constatar qual dos setores contribui mais para os cofres públicos através de tributos. Deve-se sempre ter cautela com a questão do *método*, sob pena de os números serem “torturados” para “confessar” o que deles se busca.

Além disso, deve-se ter em mente o que se pretende analisar, pois *uma coisa é a atividade extrativa minerária, outra coisa é a política de verticalização da produção referente à indústria minerária*. Fazer equivaler uma coisa à outra é querer que o produtor de trigo tenha que fazer também o pão<sup>13</sup>. Ambas estão atreladas, mas são distintas.

9. Por fim, existe ainda o *gargalo dos royalties*, referentes à CFEM – Compensação Financeira pela Exploração Mineral.

Um primeiro ponto é que esta cobrança deve ser analisada em conjunto com todas as demais incidências fiscais, e não de forma isolada. Da mesma forma que o não ressarcimento de ICMS supra mencionado onera as empresas, mesmo as exportadoras, a CFEM é um custo para as empresas e como tal deve ser tratado, conjuntamente com o total da carga tributária incidente. Desta forma, as tentativas de “descascar” a análise econômica da matéria – tributos para um lado e CFEM (que tecnicamente não é um tributo<sup>14</sup>) para outro – não é a maneira mais adequada de conduzir o problema.

Em segundo lugar, o modelo de cobrança da CFEM encontra-se muito mal formulado, em face da incerteza de seus termos legais. Dizer que esta cobrança deve se dar “após a última etapa do processo de beneficiamento adotado” e “antes de sua transformação industrial”<sup>15</sup> deixa uma margem de incertezas fáticas, pendentes de análise concreta caso a caso, que descambam em discussões administrativas e judiciais sem fim.

No mesmo sentido da incerteza mencionada temos ainda o conceito de “faturamento líquido”, caracterizado como “*o total das receitas de*

---

13. Esta metáfora foi apresentada por Elmer Prata Salomão na segunda parte do Seminário e me pareceu bastante exemplificativa.

14. Este assunto foi tratado por mim no artigo Aspectos Controvertidos sobre a CFEM – Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais, que se encontra na obra que coordenei juntamente com Jorge Alex Athias: *Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e Mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 282 a 310.

15. Art. 6º, Lei n. 7.990/89.



*vendas, excluídos os tributos incidentes sobre a comercialização do produto mineral, as despesas de transporte e as de seguros*<sup>16</sup>. Quais são estes tributos mencionados? O não ressarcimento de ICMS deve ser considerado? E quando envolve incentivos fiscais, como proceder? O que deve ser entendido por despesas de transporte – o transporte dentro da área da mina é custo da empresa ou pode ser abatido da base de cálculo da CFEM? Isto para não falar na questão da prescrição e da decadência da CFEM, onde se pode encontrar teses de retroação para satisfazer os gostos mais exóticos, desde a de retroação de trinta anos até a de cinco anos, a depender do período de apuração. Enfim, estas são algumas das incertezas que permeiam o debate e que devem ser melhor identificadas para dar maior segurança jurídica e econômica às partes envolvidas.

Por outro lado, *as propostas de reformulação dessa sistemática, que ainda não foram disponibilizadas ao público como anteprojeto de lei*, mas que se encontram no sítio do MME – Ministério das Minas e Energia sob a forma de slides de *power point*, merecem mais detida atenção, pois:

- a) Preveem a incidência da CFEM sobre um único elo da cadeia produtiva, denominado “produto mineral padrão”, que será definido em decreto e ajustado à tabela do IPI.

1. A meu ver trata-se de algo estranho, pois este tipo de incidência não possui relação de pertinência com o IPI e o deslocamento para a cadeia produtiva distorce a função básica e a natureza jurídica dessa exação, que é a de remunerar a União pelo uso de seus recursos naturais. Deslocar a incidência para um elo da cadeia produtiva implica em acabar com a correlação entre o produto explorado e o preço a ser pago à União pela sua exploração.

---

16. Art. 2º, Lei n. 8.001/90.

2. Ademais, instituir este tipo de classificação por Decreto é afastar o Congresso Nacional do debate, o que não me parece ser adequado.
- b) Desejam rever a base de cálculo da CFEM para não mais permitir o abatimento de despesas com frete e seguro.
  1. Não me parece ser o mais adequado. Estes itens são custos e devem ser reduzidos a fim de se poder apurar o exato valor do bem mineral.
- c) A base de cálculo da CFEM terá um “preço de referência”, afastando o efetivo valor de transação.
  1. Cria-se uma fórmula muito conhecida no meio tributário que é a da “pauta fiscal”, repudiada pelo Poder Judiciário<sup>17</sup>. Por certo, trilhar este caminho será judicializar o debate, novamente.
- d) Serão estabelecidas alíquotas máxima e mínima por lei, mas reguladas por decreto, segundo três critérios: (i) a escassez relativa do produto mineral para abastecimento do mercado brasileiro, (ii) potencial de seu uso social e (iii) nível de agregação de valor do bem mineral exportado.
  1. Aqui se trata de uma gradação interessante, mas que deve ser analisada no caso concreto em face da *dosimetria dos custos*. Não se pode analisar esta questão isoladamente sem considerar a carga tributária como um todo.
- e) Criação do FEMIN – Fundo Especial da Mineração, através do qual 10% do que for arrecadado a título de CFEM será distribuído aos *Municípios afetados* pela atividade minerária.

---

17. Ver Súmula 431 do STJ, editada pela Primeira Seção (24/03/2010, DJe 13/05/2010): “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”. (Súmula 431, Primeira Seção, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010)

Dos *royalties* pagos, a União ficaria com 10%, os Estados com 20%, os Municípios com 60% e 10% iriam para o FEMIN.

1. Trata-se de uma iniciativa relevante e que merece apoio, desde que não haja aumento do valor cobrado, embora seja necessário detalhar o que se deve entender por “municípios afetados” – qual o nível de impacto econômico, social e ambiental deve ser considerado e como graduar isso?

10. Enfim, muito mais poderia ser dito, mas espero ter conseguido demonstrar os *gargalos tributários* que emperram a exploração racional e adequada desses recursos minerais em prol da atual e das futuras gerações, que deve ser o objetivo principal da exploração dos recursos naturais de um país, hoje impregnado de “esquizofrenia”, pois não dá para querer energia, mas impedir a construção de hidrelétricas; querer asfaltamento, mas impedir a extração de petróleo; querer madeira, mas impedir o reflorestamento; querer automóveis, equipamentos eletroeletrônicos e casas mais baratas, mas impedir a atividade minerária ou torná-la mais cara. Não se pode obter o bônus sem o ônus. Dar maior nível civilizatório à parcela excluída de nossa sociedade passa pela adequada correlação desta equação.



# A ESSENCIAL PRIORIZAÇÃO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Fernando Lemme Weiss

## I. O assoberbamento do STF

Entre os muitos problemas com que se deparou a constituinte de 1988, o excesso de processos na Suprema Corte parecia estar entre os de mais fácil solução: criar outra corte superior, com funções extraídas do Supremo Tribunal Federal – STF. Assim, surgiu o Superior Tribunal de Justiça – STJ, tendo como foco o julgamento de recursos fundados em ofensas à lei federal.

Ocorre que a Constituição de 1988 não se satisfaz em direcionar a nação, tendo optado por detalhar o sistema tributário como nenhuma outra no mundo<sup>1</sup>, a ponto de nomear cada espécie de imposto, também

---

1. Após mais de sessenta emendas, a Constituição Federal – CF – alcançou a incrível soma de 525 dispositivos reguladores da matéria tributária e orçamentária, mais que o total da maioria das constituições. Este montante representa três vezes e meia os cento e quarenta dispositivos sobre a matéria que continha a CF de 1967, já a mais longa nesse aspecto.

As cinco maiores constituições, por número de caracteres sem espaços, são: 1) Brasil – 363.817; 2) Papua Nova Guiné – 354.791; 3) México – 295.099; 4) Colômbia – 269.645; e 5) Venezuela – 205.993. Não foram computados o preâmbulo, as assinaturas, os glossários interpretativos nem outras indicações não textuais. A informação foi obtida a partir da leitura das 188 constituições disponíveis no site especializado [confinder.richmond.edu](http://confinder.richmond.edu). A questão é detalhada em nosso *A Inflação Constitucional Brasileira*, Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 2009.

As quarenta maiores constituições em matéria tributária e orçamentária são: Brasil (525 dispositivos), Colômbia (109), Alemanha (97), Uruguai (70), Paquistão (64), Venezuela (59), México (57), Malawi (49), Índia (46), Gana e Bangladesh (45), Serra Leoa (44), Uganda (41), Equador e Cingapura (39), Papua Nova Guiné e Bélgica (35), Austrália (34), Suazilândia (33), Portugal (32), Peru, Sri Lanka e Sudão (31), Ilhas Marshall (30), África do Sul e Espanha (29), Trindade e Tobago (27), Tanzânia e Rep. do Congo

uma peculiaridade brasileira. Esse pernicioso detalhamento, somado à repetição e regulamentação da mesma matéria nas leis complementares nacionais, multiplicou o volume processual que chega ao STF, pois grande parte das questões tributárias tem fundamento direto, tanto em tais leis quanto na Constituição. Em consequência, os acórdãos proferidos pelos tribunais estaduais e federais geram recursos para ambos os tribunais superiores, sendo que das decisões do STJ, ainda cabe recurso para o STF.

Em 2010, o STF proferiu cento e três mil julgamentos, uma *razoável* redução em relação aos cento e cinquenta e nove mil julgados de 2007. Além de, evidentemente, não ter havido tempo útil para que os ministros lessem o que julgaram, ainda restam dezenas de milhares de processos na fila.

Contudo, o mais grave não é o número de processos em espera, mas a extrema relevância de muitos deles para proporcionar a segurança jurídica e uniformidade na interpretação da Constituição que justificam a criação de uma corte suprema. Mais de mil ações declaratórias de inconstitucionalidade aguardam julgamento, assim como dezenas de questões submetidas à repercussão geral, questões que só o STF pode julgar. O país inteiro passa anos esperando uma decisão que, muitas vezes, reverte expectativas e afasta retroativamente uma norma que já produziu inúmeras relações jurídicas.

## **II. O princípio da consequência e a priorização constitucional lógica**

As decisões de primeira instância julgam o passado, sendo natural que os julgadores monocráticos só levem em conta os efeitos entre as

---

(26), Panamá (25), Paraguai (24), Bolívia e Zâmbia (23), Guiana (inglesa), Zimbábue, Turquia e Argentina (22), Ilhas Maurício e Lesoto (21). A grande maioria dos dispositivos trata de orçamentos e sua tramitação.

partes de suas decisões. No entanto, quanto mais alto o nível do tribunal, mais largo será o espectro de sua influência, na medida em que a sociedade se pauta pela interpretação oficial do Direito trazida pelos acórdãos. Eles precisam ponderar as consequências de suas decisões no comportamento social subsequente, pois os sistemas são compostos por uma multiplicidade de relações pautadas nas normas e nas expectativas por elas criadas. São essas expectativas que geram a reprodução coerente de condutas que mantém um sistema hígido.

A função primordial do sistema jurídico é proporcionar a justiça da forma mais segura possível, o que depende da previsibilidade de sua evolução. Seu ápice é ocupado pelas constituições, que servem para direcionar a vida de uma nação e plasmar seus valores e princípios que, uma vez respeitados, produzem rumos jurídicos previsíveis.

O Supremo Tribunal Federal tem a importante missão de preservar o texto constitucional contra desvios e afrontas. Por falar por último, deve julgar melhor e de forma mais responsável, o que depende da agilidade nos julgamentos, pois, por mais abalizado que seja um acórdão, sua emissão tardia já afeta a credibilidade do sistema e a segurança que um país precisa para desenvolver-se. Por isso, o acesso ao Judiciário não pode ser entendido como um direito subjetivo público exercível isoladamente, mas como um direito proporcional às possibilidades do sistema, sob pena de negação prática da Justiça a pretexto de disponibilização sem limites.

Os filtros processuais até hoje criados são insuficientes, uma vez que sua aplicação já absorve muita energia do sistema judicial, principalmente pela necessidade de analisar o enquadramento em situações de exceção. A triste consequência é que assessores de ministros recebem a incumbência de desfazer o trabalho de colegiados de desembargadores e até de ministros de outros tribunais superiores. Tal inversão de valores ofende ao devido processo legal e enfraquece grande parcela do Judiciário, cujo trabalho tem a aura de provisoriedade.

Faz-se necessário que a Suprema Corte assuma que suas possibilidades de julgamento atento e fundamentado são limitadíssimas, tendo em visto o pequeno número de seus membros. Também deve aceitar que prover a justiça importa fazê-lo em um tempo razoável e que a conjugação dessas limitações física e temporal impõe a hierarquização no julgamento das causas. Desconsiderar tais limites gera frustração coletiva e espraiamento da insegurança pela lentidão e inevitável instabilidade de sua jurisprudência, frequentemente fruto de análise açodada.

As relevantíssimas funções do STF foram logicamente hierarquizadas na própria Constituição Federal por meio da ordenação dos incisos do art. 102. O primeiro trata das competências originárias, iniciando pela análise em abstrato das normas no que concerne à adequação constitucional. A ausência de pronunciamento judicial anterior já evidencia que a priorização dessas causas é coerente com o próprio direito de acesso à justiça, pois as demais já mereceram análise por outro tribunal. Além disso, a ampla abrangência dos julgamentos acerca da constitucionalidade das leis é suficiente para considerá-los prioritários em relação a quaisquer questões entre partes determinadas. Por fim, a natureza política das demais alíneas do inciso I também ratifica sua precedência.

Os mesmos argumentos justificam a hierarquia entre os dois incisos seguintes, principalmente porque o número de causas enquadrável em cada um dos três é exponencialmente superior às relativas ao inciso anterior. Muito mais lógico do que considerar que todo e qualquer *habeas-corpus* é um remédio heroico e pode travancar o funcionamento da Suprema Corte, mesmo que o réu esteja solto e ainda não haja nem sentença, é respeitar a clara intenção do constituinte no sentido de mencionar exaustivamente os HCs que considerou o Supremo competente para julgar.

O constituinte foi conseqüente ao ordenar as atribuições do Supremo Tribunal Federal e suas escolhas precisam ser respeitadas por meio do estabelecimento de um prazo máximo razoável para julgamento dos



processos de competência originária, o que inclui os de repercussão geral. Após cumpridas as atribuições originárias, surge espaço para julgar as recursais ordinárias, e só depois, aceitar e julgar as extraordinárias.

## **Conclusão**

As funções primordiais de qualquer Constituição são garantir segurança jurídica, estabilidade em relação aos direitos e estruturas políticas que o constituinte considerou fundamentais, bem como previsibilidade nas alterações normativas, pois as leis comuns devem seguir os rumos que a lei maior traçou.

As cortes supremas têm a difícil missão de proporcionar vida longa e respeito às Constituições, o que depende de um trabalho de pronto afastamento das normas que as desrespeitam, conjugado com a essencial reinterpretação constante do texto constitucional, única forma de garantir longevidade, respeito e credibilidade para a lei maior.

A dispersão desse trabalho inviabiliza seu sucesso e deve ser combatida pelo respeito escalonado às decisões do constituinte, o que não depende de alteração na Constituição, mas antes de interpretação teleológica.



# ICMS – A INCONSTITUCIONALIDADE DA ALÍQUOTA INCIDENTE SOBRE O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA

Iran José de Chaves

## 1. Considerações iniciais

A Constituição da República de 1988, ao disciplinar o Sistema Tributário Nacional, enumerou no *caput* do artigo 153 a competência da União e no *caput* do artigo 155 a competência dos Estados e do Distrito Federal em instituírem impostos, descrevendo em seus parágrafos as características essenciais de cada um desses tributos, dentre elas a de facultar ao Poder Executivo Federal e Estadual a alteração das alíquotas desses impostos, temática em discussão neste texto.

Quanto aos tributos de competência da União, conforme o disciplinamento introduzido no § 1º do artigo 153, os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito podem ter suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo.

É forçoso reconhecer que, obviamente, essa medida visa agilizar a *função extrafiscal* desses tributos. Para melhor compreensão, faz-se necessário esclarecer os conceitos de *função fiscal* e *função extrafiscal*: a primeira é a função do tributo que tem por principal objetivo promover a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. A segunda, a função extrafiscal, é a função atribuída ao tributo pelo meio do qual o Estado visa interferir no mercado econômico. Isto não quer dizer que este não arrecade recursos para o Estado, em virtude de, *a priori*, os recursos serem consequências do existir do tributo. No entanto, para ter função extrafiscal, o tributo tem que ser criado principalmente para interferir no domínio econômico.

Toma-se como exemplo o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que, além da possibilidade de ter suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo, como referido, *deverá* ater-se aos princípios da seletividade, em função da essencialidade do produto, e da não cumulatividade, nos termos do estatuído nos incisos I e II do § 3º do artigo 153 da Carta Política.

Com relação aos tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal, o artigo 155, *caput*, como o artigo precedente, também enumera os impostos. Quanto ao ICMS, tem-se que este tributo será não-cumulativo e poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme inciso III do § 2º do artigo 155.

Disto resulta que a Constituição Federal facultou aos Estados e ao Distrito Federal adotarem ou não a seletividade das alíquotas, mas, se assim atuarem, deverão fazê-lo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, tal como previsto para o IPI.

Nesse sentido, como expressa brilhantemente Georgina de Paula Brasileiro (2004, p. 122), “ainda que se entenda que a adoção do princípio da seletividade é uma faculdade, sendo este adotado pelo legislador estadual, deverá obrigatoriamente ser obedecido”.

## **2. O princípio da seletividade nos Estados**

Os Estados Federados, nesse passo e como regra geral, adotaram a seletividade das alíquotas do ICMS, facultada pela Constituição da República, em função da essencialidade dos produtos e serviços. Nesse quesito, estudadas as legislações tributárias pertinentes dos Estados Federados, observou-se que elas são muito semelhantes entre si.

Diante disso, toma-se como exemplo a legislação de Santa Catarina. A Lei Estadual n. 10.297, de 26-12-1996, que consolidou leis anteriores, adotou alíquotas diferenciadas. Esta legislação dispõe, nos incisos I, II e III do artigo 19, não obstante a alíquota-padrão, fixada

de forma geral, ser de 17% (inciso I); que, conforme outros tipos de operações verificadas, as alíquotas seriam de 25% (inciso II) ou de 12% (inciso III).

Mais detalhadamente, para os casos envolvendo: *produtos considerados supérfluos; energia elétrica; gasolina automotiva; álcool carburante*; bem como para as prestações de *serviços de comunicação*, a alíquota seria de 25%. Para operações com: *energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 kw; destinada ao produtor rural e às cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 kw mensais por produtor rural; nas prestações de serviços de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; para veículos automotores; óleo diesel e coque de carvão mineral*, a alíquota seria de 12%. Também, a partir de 1º-1-1997, o transporte aéreo, por Resolução do Senado Federal, passou a ser tributado pela alíquota de 4%.

Ou seja, as alíquotas de 12% e 25% foram fixadas de acordo com a prerrogativa constitucional da seletividade das mercadorias e serviços, em função de sua essencialidade. Desse modo, a alíquota de 12% fica destinada às mercadorias e serviços considerados essenciais, enquanto a de 25% serve às mercadorias e serviços entendidos como supérfluos, incluindo, surpreendentemente, como tais: energia elétrica, telecomunicações, gasolina e álcool carburante.

Melhor exemplificando, pela didática, cabe mencionar a lista dos produtos considerados supérfluos e, por isso, sujeitos à alíquota de 25%, aquilatando-se, assim, os *acompanhantes* da energia elétrica nessa classificação percentual na casa vigesimal. São eles: cervejas, chope e demais bebidas alcoólicas, cigarro, cigarrilha, charuto e outros produtos manufacturados de fumo, perfumes e cosméticos, artigos de peleteria e peleteria artificial, asas-deltas, balões e dirigíveis, iates e outros barcos

e embarcações de recreio ou esporte, barcos a remo e canoas, armas e munições, suas partes e acessórios<sup>1</sup>.

Verifica-se, portanto, que a mercadoria energia elétrica recebeu tratamento diferenciado de alíquotas, em termos de tributação pelo ICMS, tudo em consonância com o que determina o inciso III do § 2º do art. 155 da Lei das Leis.

Desse modo, tem-se que a alíquota de 12% serve, exclusivamente, àquela destinada ao consumo domiciliar até os primeiros 150 kw, e à consumida pelos produtores rurais e cooperativas rurais de redistribuição até 500 kw mensais, enquanto a energia elétrica de consumo domiciliar acima de 150 kw, bem como o consumo superior a 500 kw mensais pelos produtores rurais e cooperativas rurais de distribuição, têm a alíquota de 25%.

Como consequência dessa *seletividade*, ao consumo de energia elétrica domiciliar superior a 150 kw, bem como ao consumo pelos demais setores (comércio, indústria, prestadores de serviços, etc.), foi dado tratamento tributário idêntico ao das mercadorias e serviços supérfluos, tendo em vista sua inserção na alíquota de 25%.

### **3. A inconstitucionalidade**

Ora, o referido tratamento tributário fere o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade, insculpido no art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição de 1988, pois é inquestionável a essencialidade da energia elétrica nos dias atuais, ainda que ultrapasse os limites em kw previstos pela legislação, mesmo porque a quantidade limitada à alíquota de menor porcentagem é facilmente ultrapassada,

---

1. Note-se que os produtos estão classificados, na legislação catarinense, de acordo com a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias — Sistema Harmonizado (NBM/SH), aprovado pelo Decreto n. 97.409, de 23 de dezembro de 1988, e suas alterações posteriores.

bastando, tão somente, ter em casa uma simples geladeira, o que não é difícil nos dias de hoje.

Portanto, deve ser considerada ilegal a cobrança de ICMS à alíquota de 25% sobre o valor da operação de fornecimento da energia elétrica, uma vez que o *princípio da essencialidade inerente ao da seletividade* tem dispositivo expresso na Constituição e deve ser aplicado levando-se sempre em consideração a importância dos serviços e produtos destinados a suprir as necessidades básicas do ser humano.

Neste caso, o estado de Santa Catarina adotou o princípio da seletividade em relação à gradação das alíquotas de ICMS, porém não observou claramente o princípio da essencialidade, porquanto o patamar das alíquotas instituídas para serviços e produtos essenciais, como energia elétrica e comunicações, é superior ao das alíquotas fixadas para operações com produtos supérfluos, como bebida alcoólica e fumo.

Assim, a partir do momento em que os Estados, notadamente Santa Catarina, ao instituírem o ICMS em sua legislação própria, optaram por aplicar o princípio constitucional da *seletividade em função da essencialidade*, DEVEM eles conformar e adequar tal aplicação ao que efetivamente preconiza a Constituição, ou seja, devem aplicá-lo de acordo com os conceitos e significados expressos no texto constitucional de seletividade (art. 155, § 2º, III).

A expressão seletividade em função da essencialidade da mercadoria, contida no texto constitucional, consiste naquilo que é naturalmente, segundo Aliomar Baleeiro (1991, p. 347), *essencial para todos*, ou, quando menos, tratar-se da “[...] *imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado*”. É assim entendido aquilo que *todo o povo* tem por essencial *para todos*: casa, água, luz, alimentação, saúde, educação, segurança.

Por isso, os Estados, ao fazerem a seletividade das alíquotas, não podem evadir-se irrefletidamente, diga-se, do conceito básico, do sentido fundamental inserido no texto constitucional. Os Estados não podem, conforme o postulado introduzido no artigo 110 do Código Tributário

Nacional (CTN), ao aplicarem a seletividade das alíquotas do ICMS, limitar ou restringir aquilo que já é naturalmente conceituado como essencial, e, por isso mesmo, já contido no sentido e significado da norma constitucional, independentemente da explicitação. Ou seria necessário a Constituição dizer que água e energia elétrica são essenciais? Cria-se que não.

A elaboração legislativa dos Estados, nesse viés, deve estar afinada com o conceito básico do vocábulo contido no texto constitucional, traduzindo-se naquilo que já ensinava Aliomar Baleeiro (1999, p. 206): “o discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas”.

Se a norma constitucional do princípio da seletividade em função da essencialidade contém conceito intrínseco ou, ainda, definição extrínseca, subjacente ou adjacente, sobre mercadoria e/ou serviço essencial, os Estados, que *importaram* o princípio da Carta Federal, deverão, obrigatória e necessariamente, guardar identidade com o conceito de essencialidade nela inserido.

Existe lei federal, nos termos do § 1º do artigo 9º da Carta Política, que define os serviços e atividades essenciais, definição esta que se estende, evidentemente, aos produtos, mercadorias e serviços resultantes de tais atividades e serviços. Logo, os Estados não podem, seja a que título for, dar definição diversa e, muito menos, com ela colidente.

Não obstante, conforme descrito acima, a lei catarinense considerou como essencial, exclusivamente, a energia elétrica destinada ao consumo domiciliar, limitada aos primeiros 150 kw, e também aquela destinada ao produtor rural e às cooperativas rurais redistribuidoras, limitada a 500 kw. Constata-se, portanto, que a energia elétrica destinada ao *consumo de todos os demais setores da economia e segmentos da sociedade não foi considerada como essencial!*

Partindo da noção maior de essencialidade, qual seja, de que o produto, mercadoria ou serviço é essencial quando imprescindível para to-



dos, ou, quando menos, tratar-se de mercadoria indispensável ao consumo generalizado (BALEEIRO, 1999), não pode a legislação estadual, em termos tributários, fazer qualquer tipo de limitação ou de distinção.

Poderão os Estados, se assim optarem, *alargar e ampliar* o conceito constitucional de essencialidade de mercadoria e serviço, para beneficiar as populações de baixa renda, ou algum tipo de atividade ou segmento da população, mediante a utilização de outros instrumentos tributários, como a isenção, incentivo fiscal etc., mas, para os demais, não poderão limitar ou restringir a noção de essencialidade. Nesse contexto, o próprio Estado de Santa Catarina utilizou-se efetivamente da faculdade extensiva do conceito constitucional básico de essencialidade para abranger, como mercadoria essencial, o coque de carvão mineral (artigo 19, inciso III, letra *b*, da Lei n. 10.927/96), mercadoria de origem mineral típica da região carbonífera do Sul do Estado Catarinense.

Paralelamente, de forma contraditória, o mesmo Estado estabelece que a energia elétrica seja essencial apenas para o consumo domiciliar, limitando-a a determinada quantidade, como também para o consumo dos produtores rurais e cooperativas de redistribuição, excluindo todos os demais segmentos da sociedade. Isso, além de malferir a norma constitucional, fere fundo e forte o princípio da isonomia.

Acrescenta-se, e mais importante, que a energia elétrica, sendo de extrema necessidade e essencialidade nos dias atuais, ao ser tributada pelo ICMS com a mesma alíquota em relação a outras mercadorias consideradas não essenciais, fere claramente o princípio constitucional da essencialidade.

Diante desses argumentos, é inquestionável que o Estado de Santa Catarina, ao adotar para a energia elétrica a alíquota máxima de 25%, a mesma incidente, por exemplo, nas operações de circulação de bebidas e fumo, violou, às escâncaras, o princípio da essencialidade, apta, pois, a gerar a sua inconstitucionalidade.

Ora, é sabido que os Estados, ao instituírem o ICMS, não definiram a essencialidade das mercadorias de consumo popular em função da quantidade de seu consumo, pois, se assim o fizessem, ter-se-ia que somente seria essencial o consumo de certa e determinada quantidade de latas de sardinha; tantos quilos de café, açúcar, charque, arroz, sal; tantos pacotes de margarina, leite, manteiga, pão etc.

Assim sendo, é indiscutível que tal definição de essencialidade colida com o conceito de essencialidade contido na norma constitucional. Nessa situação, note-se o problema a que se chegou: segundo a definição legal estadual, a energia elétrica não é essencial para a indústria e para o comércio; nem para os prestadores de serviços (hotéis, bares, restaurantes, profissionais liberais como médicos, odontólogos, engenheiros, advogados etc.); também não o é para os hospitais públicos e particulares; nem para os estabelecimentos de ensino; não o é, enfim, para todos os segmentos da economia. Por conseguinte, não há dúvidas em se afirmar que a aplicação legal de essencialidade da mercadoria energia elétrica, praticada pelos Estados, não resiste a nenhum exame ou consideração.

Tomando de empréstimo a expressão usual do Ministro do Supremo Tribunal Federal Marco Aurélio de Faria Mello, afirma-se que esta distinção legal de essencialidade é inconstitucional “a mais não poder”!

Segundo Aliomar Baleeiro (1991, p. 348), o princípio da seletividade consiste em que as alíquotas do tributo devam ser estabelecidas “[...] *na razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de uso generalizado*”.

Idêntico entendimento extrai-se do excerto do voto-vista proferido pelo Ministro João Otávio Noronha no REsp. n. 439.059-PR, no qual afirma que

[...] Imposto seletivo é aquele que grava de forma variada os produtos sobre os quais incide. No caso do IPI, essa seletividade, que confere ao imposto função extrafiscal (de intervenção na economia), há de ser aplicada levando-se em conta a essencialidade do produto. Em

outras palavras, quanto mais essencial for o produto, menor deve ser a alíquota e vice-versa.

A propósito, conforme ensinamento oferecido por José Aleixo Dellagnelo e Helge Detlev Pantzier (2002, p. 62-63), tem-se que a Constituição Federal, ao estabelecer normas relativas aos impostos, diz que o Imposto sobre Produtos Industrializados será seletivo, segundo a essencialidade do produto. Isso significa que, quanto mais essencial for o produto, menor será a alíquota do imposto (produtos alimentícios não sofrem tributação pelo IPI).

Quanto ao ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, diz o artigo 155, inciso III: O imposto “*poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços*”.

A Constituição anterior à de 1988 determinava que o ICMS tivesse alíquota uniforme, para todas as mercadorias. O preceito constitucional era contornado com subterfúgios tais como: redução de base de cálculo e créditos presumidos que significavam, na prática, reais variações de tributação, mantendo-se a aparência de invariável alíquota nominal.

A Constituição de 1988 quebrou a rigidez da alíquota uniforme. Permitiu aos Estados e Distrito Federal que estipulassem alíquotas diversas para as diferentes mercadorias e serviços. Entretanto, estabeleceu um critério que haveria de nortear as diversificações, para mais ou para menos, das alíquotas do tributo. O critério para a variação – a seletividade – das alíquotas do ICMS, se praticada pelos Estados e Distrito Federal, deveria ser o mesmo do IPI: a essencialidade das mercadorias ou serviços.

As legislações dos Estados e do Distrito Federal, com base nos convênios realizados segundo as normas estabelecidas pela Lei Complementar (LC) n. 24/75, estabelecem uma alíquota-base para a grande maioria das mercadorias, uma alíquota reduzida para os produtos mais essenciais ou de consumo popular (cesta básica e assemelhados) e alíquota mais elevada para mercadorias listadas como supérfluas ou suntuárias.

Até aqui há uma perfeita consonância com o preceito constitucional que estipula o critério da essencialidade para a fixação das alíquotas. O que causa surpresa e questiona-se diz respeito a mercadorias de fundamental importância para a economia do País e absolutamente essenciais à coletividade terem tratamento tributário, pelo ICMS, equivalente ao de mercadorias listadas como supérfluas. É o caso, por exemplo, da gasolina e álcool, tributados em alíquota majorada para 25%, igual a perfumes e bebidas, listados como supérfluos.

Sobre isso, será necessário falar sobre a essencialidade desses combustíveis? Acredita-se que não, pois já é reconhecida a essencialidade do óleo diesel, tributado com a alíquota minorada para 12%. Mesmo admitida a mais forte essencialidade do óleo *diesel*, parece-nos que, juridicamente, não se justifica a alíquota majorada de 25% para a gasolina e álcool carburante. A afronta à norma constitucional está expressa.

O mesmo raciocínio vale em relação à tributação da energia elétrica. É reconhecida sua essencialidade quando se trata de consumo em pequena escala, 150 kw ou 500 kw em certos casos (alíquota de 12%). Mas será suntuário o consumo acima desses limites para ser tributado com alíquota de 25%.

Admitir a quebra de norma constitucional alegando necessidade de arrecadação é abrir precedente para futuras alegações de *ordem* ou de *poder*. O jurista Hugo de Brito Machado Segundo aborda este tema mais amplamente, e pode ser conferido na *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 62, nov. 2000, p. 70-77.

#### **4. Posições divergentes**

Porém, em que pese toda a argumentação até aqui exposta, dando conta da inconstitucionalidade da diferenciação de alíquotas do ICMS sobre a energia elétrica, admite-se: há entendimentos em sentido contrá-

rio, diga-se, absolutamente em testilha direta com a Constituição Federal, que a defendem sob o pálio da quantidade do consumo.

Em inventivas construções de raciocínios, esses autores expõem que a *seletividade* das alíquotas estaria amparada pelo manto dos princípios da *capacidade contributiva* e *justiça fiscal* para firmar a progressividade das alíquotas do imposto (isenção, alíquota de 20% e de 27%) *segundo a quantidade de energia consumida*.

*Data venia*, sem demérito dos ilustres representantes dessa corrente, não se deve perder de vista que a Constituição Federal estabeleceu *norma básica* para *cada um* dos impostos nela previstos – e o ICMS não escapa a essa regra – da qual se extraem as seguintes conclusões:

- a) A progressividade é prevista para o Imposto de Renda e, em determinadas condições, para o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Para os demais impostos, não está prevista a progressividade.

Mesmo que admitida a progressividade (facultativa por não estar expressamente proibida), não se elimina ou substitui a seletividade segundo o critério constitucional, uma vez que não é facultativo, mas obrigatório, caso ela seja adotada. Entretanto, este não se afigura o *busilis* da questão. O que se questiona é: como justificar uma alíquota expressivamente mais alta para um produto tão essencial como a energia elétrica? Ao se admitir a progressividade, ela partiria do zero (isenção) e teria como limite a alíquota geral. Não mais do que isso. Assim, mesmo que progressiva, a alíquota deve seguir o princípio da essencialidade.

- b) A capacidade contributiva dos consumidores de energia elétrica é meramente subjetiva, na maioria dos casos. Isso inibe a criação de alíquotas mais altas para uns em relação a outros.

Como aquilatar a capacidade contributiva de milhares de micro e pequenas empresas? Seguramente, supõe-se maior capacidade contributiva de quem adquire um automóvel (12%) ou uma passagem aérea (4%). Todavia, a justiça fiscal não permite equiparar a energia elétrica, para efeitos tributários, às cervejas, às bebidas alcoólicas, ao cigarro, aos cosméticos, à asa-delta, aos iates, etc.

A injustiça e a incoerência, neste caso, são gritantes, evidentes, pois a alíquota progressiva de acordo com a quantidade consumida então só valeria para a energia elétrica? Ora, se o objetivo é a justiça fiscal, deveria, portanto, ser proporcional ao poder aquisitivo de cada consumidor. Nesse sentido, quem recebesse dois salários mínimos mensais deveria pagar menos imposto do que o cidadão cujo rendimento mensal é de 50 salários mínimos.

Desse modo, pensar no sentido traduzido pelas vigentes leis estaduais seria o mesmo que afirmar que as microempresas têm mais poder aquisitivo só porque elas consomem mais do que 150 ou 200 kw!

Pergunta-se: qual critério é utilizado para esse desiderato, considerando-se que muitas delas, na maior parte das vezes, fecham por inviabilidade econômica? Questiona-se, assim: por que só se tributa tanto a energia elétrica? Pela facilidade de cobrança? Ora, facilidade de cobrança não é critério para o aumento de alíquota!

Frente a esta flagrante ilegalidade, as indústrias (maiores consumidoras), é preciso admitir, beneficiam-se de uma atenuante no processo fiscal, que é justamente o fato de a elas ser viabilizado o creditamento posterior, a curto e médio prazo, do ICMS que pagam na fatura (LC n. 87/96, artigo 20, c/c artigo 33, II).

Porém, não se deve perder de vista que a LC n. 102/00 (artigo 1º) restringiu esse direito de crédito, o que pode tornar a discussão em tela interessante para aqueles que não podem se creditar do ICMS pago sobre a eletricidade.

E, ainda, diga-se, mesmo para os contribuintes, consumidores que pagam a alíquota de 25% sobre o valor de energia elétrica consumida, este fato é significativo, tendo em vista a impossibilidade de creditamento via LC n. 87/96 e também a possibilidade de repetição do indébito de todo o período não alcançado pela prescrição decenal.

- c) Por outro lado, o critério da quantidade de uso também não pode justificar a aplicação de alíquota maior para o ICMS incidente sobre a energia elétrica em Santa Catarina. Na esteira desse raciocínio, haveria de ser tributada alíquota maior à empresa que adquirisse maior quantidade de matéria-prima na fabricação de seus produtos.

Caminhando ao extremo do argumento da capacidade contributiva, dever-se-ia pugnar para que a alíquota dos produtos e serviços guardasse proporcionalidade com o salário ou renda bruta dos adquirentes, de tal forma que cada um gastasse o mesmo percentual de sua renda na aquisição da alimentação. Do mesmo modo, dizer que quem consome mais do que 150 ou 200 kw tem mais poder aquisitivo é mera suposição subjetiva, que tenta justificar, ao arrepio da Constituição Federal, a cobrança abusiva acobertada pela falácia de que se estaria promovendo a justiça fiscal.

Seguramente, possui mais poder aquisitivo quem compra roupas ou sapatos de grife, adquire automóveis ou viaja de avião. Mas, no lugar de tais produtos e atividades terem alíquotas acrescidas, ao anverso, as têm reduzidas.

- d) Outro grande argumento apresentado pelos Estados é o de que o ICMS, sua principal renda tributária, tem fortíssimo apoio na arrecadação proveniente da tributação especial do consumo da energia, e eles não poderiam perder essa fonte de receita.

Ora, essa tão expressiva receita é mais um comprovante da essencialidade da energia elétrica, produto de pouca elasticidade, de uso forçado pelo comércio, pela indústria, por todo o tipo de atividades, por todas as residências, de quaisquer categorias que sejam.

Por outro lado, a arrecadação real e definitiva do ICMS da energia elétrica não significa todo o altíssimo valor cobrado. Observe-se o caso da arrecadação proveniente da indústria; esta é diluída nos pagamentos futuros, pois, creditando o ICMS da energia na entrada, as indústrias diminuem o valor do imposto a recolher na saída dos produtos. Mas os particulares, as empresas e sociedades (hotéis, prestadoras de serviço, hospitais, escolas etc.) sofrem e suportam o ônus de forma integral, sem nenhuma forma ou espécie de retorno.

Uma digressão possível seria que o barateamento de seu custo, motivado pela alíquota de 12%, talvez proporcione maior bem estar, maior produção de bens, maiores atividades que compensariam boa parte dessa *perda* de arrecadação. Decerto, não é com o *jeitinho* de contornar a Constituição que o Poder Público deve se sustentar.

- e) Por outro vértice, o Poder Judiciário não é legislador para fixar as alíquotas do ICMS estadual, mas é guardião da constitucionalidade das leis, e a ele cabe impedir alíquotas fixadas com critérios incompatíveis com as normas expressas na Carta Política Nacional.

Assim, mesmo admitida a progressividade das alíquotas do ICMS, a essencialidade do produto não pode permitir que produtos essenciais possam ter alíquota equiparada à dos produtos supérfluos. O mínimo



que se pode deduzir é que a essencialidade admite, para tais produtos, alíquota igual ou inferior à alíquota geral do ICMS, nunca superior.

Nesse diapasão, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro prolatou *decisum* em que apreciou e julgou, exatamente na direção aqui profanada, a inconstitucionalidade de legislação estadual que majora alíquotas de ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica, o qual sirva de exemplo, espera-se. A seguir, a ementa do respectivo acórdão:

MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA PARA 30% EM SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E AC 930/RJ DE COMUNICAÇÃO TELEFÔNICA. LEI ESTADUAL N. 4.056/02. ART. 82, § 1º, ADCT. DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE. OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE (TJRJ — MS 2003.004.01893; j. reg. em 19-8-2004) (gn).  
PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. SUA CORREÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS. INCONSTITUCIONALIDADE DO AUMENTO DA ALÍQUOTA DO ICMS DO ESTADO DE SÃO PAULO DE 17% PARA 18%. ART. 166 DO CTN. NÃO-APLICAÇÃO. PRECEDENTES. 1. Ocorrendo omissão na decisão embargada, cabíveis os embargos de declaração para sua correção. 2. Equívoco do decisório ao não atentar para a circunstância de que não se trata de repetição de indébito ou compensação, mas de execução do valor já declarado inconstitucional pelo STF, não sendo aplicável o art. 166 do CTN. Correção para adequar o julgamento. 3. O objetivo do recurso especial é diminuir o valor cobrado em sede de execução fiscal, por meio de redução da CDA da quantia atinente à majoração da alíquota, tida por inconstitucional. Assim sendo, não tem aplicação o art. 166 do CTN, não havendo que se cogitar de prova do não-repasse do encargo financeiro. 4. Precedentes: EREsp. n. 433.171/RS, rel. Min. Castro Meira; Resps. n. 872.824/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki; 534.504/SP, relatora Ministra Eliana Calmon; 864.642/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki; 847.396/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki; 898.196/SP, rel. Min. Teori Albino

Zavascki; 684.887/SP, relatora Ministra Eliana Calmon; AgRg no AG n. 725.631/SP, rel. Min. Luiz Fux; AgRg no AgRg no REsp. n. 752.883/SP, rel. Min. Francisco Falcão; AgRg no AG n. 634.498/SP, rel. Min. João Otávio de Noronha, dentre outros. 5. Embargos acolhidos para, conferindo-lhes efeitos modificativos, dar **provimento** ao recurso especial para afastar a majoração da alíquota **de** ICMS no valor **de** 1% (STJ — EDcl no AgRg no Ag 838.555/SP; Ministro José Delgado; Primeira Turma; DJ de 23-8-2007).

- f) No passo da prescrição decenal para pleitos envolvendo a matéria da que se cogita nesta doutrina, lecionam Sacha Calmon Navarro Coelho e Valter Lobato (2005, p. 108), no sentido da ineficácia e invalidade absolutas dos artigos 3º e 4º da LC n. 118/05,

pois clara seria a tentativa de usurpar a jurisdição do Poder Judiciário, que já havia decidido o alcance do art. 168, I, do CTN. Nem vale para os casos em andamento ou futuros o mesmo art. 3º, pois não inova a ordem jurídica, nada traz de novidade capaz de modificar aquilo em que o Judiciário já colocou uma ‘pá-de-cal’. Se o referido art. 3º é vazio de normatividade e a interpretação que dita não tem prevalência no Judiciário, não pode valer quanto ao passado, ao presente e ao futuro.

Não se duvida da inconstitucionalidade do artigo 3º da LC n. 118/05, em face da flagrante violação da norma, que se diz meramente interpretativa, ao postulado inserto no artigo 150, § 1º c/c o § 4º, do CTN. Diz-se isso na medida em que o ordenamento jurídico pátrio até admite a interpretação em matéria fiscal, como se observa do artigo 106, I, do CTN. Porém, essa lei necessita ser realmente interpretativa de algo que necessariamente precise ser aclarado.

Desse modo, o artigo 3º da LC n. 118/05 contrariou o disposto no próprio artigo 106, I, do CTN, uma vez que a matéria assente no artigo 168, I, do CTN, já se encontrava exaustivamente interpretada pelo Poder

Judiciário, ainda mais se mostrando a nova sistemática adotada pela LC n. 118/05 (prescrição quinquenal) em sentido absolutamente contrário ao entendimento que já estava assente jurisprudencialmente (prescrição decenal, pela conjugação dos artigos 168, I, *c/c* o 156, VII, *c/c* o 150, §§ 1º e 4º, do CTN).

Diante disso, resulta contrariado igualmente o inteiro teor do disciplinamento inserto no artigo 110 do CTN, o qual determina que a lei tributária não possa alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias.

É indubitável, assim, que o dispositivo em questão, ao pretender contornar norma já consolidada, incorreu em manifesto desvio de finalidade e abuso do Poder Legislativo, usurpando competência do Poder Judiciário e ferindo fundo e forte a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), numa clara violação aos princípios da independência e harmonia dos poderes, segurança jurídica, irretroatividade, boa-fé, moralidade, isonomia e neutralidade da tributação para fins concorrenciais, o que autoriza a prescrição decenal à matéria em apreço (COSTA, 2005).

Nesse diapasão:

PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. [...]. **REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO.** INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. ART. 167 DO CTN. SÚMULA 188/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o **prazo** para a propositura da ação de **repetição de indébito** é de 10 (dez) anos a contar do fato gerador, se a homologação for tácita (*tese dos “cinco mais cinco”*), e de 5 (cinco) anos a contar da

homologação, se esta for expressa (STJ — REsp. n. 547.708/RS; DJ de 10-5-2007).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. **ICMS**. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 173, I, DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. **REPETIÇÃO DE INDÉBITO**. **PRESCRIÇÃO**. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALOR IRRISÓRIO. SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL INDEMONSTRADA. O **prazo** prescricional em ações que versem sobre **repetição** deve seguir a regra geral dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. A extinção do direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, em não havendo homologação expressa, só ocorrerá após o transcurso do **prazo** de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita (REsp. n. 435.835/SC, julgado em 24-3-04) (STJ — REsp. n. 431.264/SP; DJ de 30-3-2006).

Contudo, *ad argumentandum tantum*, na pior das hipóteses, caso entenda-se possível afastar os vícios de que padecem os dispositivos da LC n. 118/05, nesse viés, a bem da verdade, ainda que a LC n. 118/2005, sob o argumento de estar *interpretando* o inciso I do artigo 168, tenha determinado que a *extinção do crédito tributário*, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, considera-se ocorrida no momento do *pagamento antecipado*, *ela somente se aplica aos fatos geradores ocorridos após a sua vigência, ou seja, após 2005*, uma vez que é de sabença que, quando a lei não é meramente interpretativa, ela não pode ser aplicada a fatos pretéritos, conforme disciplina o artigo 106, I, do CTN.

Trata-se, portanto, de inovação que, não obstante o teor do § 4º da LC n. 118/2005, não pode ser aplicada retroativamente, impondo-se, assim, que, para os fatos geradores precedentes à LC n. 118/2005, o prazo prescricional é o decenal (tese dos 5+5) e, para aqueles advindos

depois da sua vigência, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005, passou a ser quinquenal.

Sobre isso, Omar Augusto Leite Melo (2005, p. 80) expõe:

[...] o novo marco inicial fixado pelo artigo 3º da LC n. 118/05 deve alcançar tão-somente os pagamentos indevidos efetivados a partir de 120 dias da publicação da Lei Complementar n. 118/05 (9-6-2005), sendo inconstitucional a retroatividade pretendida pelo artigo 4º da LC n. 118/05.

Portanto, de todo o exposto, conclui-se que os modos de extinção dos créditos tributários são regidos por lei tributária vigente ao tempo em que os mesmos se dão. Por isso as relações jurídicas que se deram antes do advento da LC n. 118/05 devem ser regidas pelo entendimento que já era sufragado, dos dez anos como prazo prescricional, critério decenal este fixado pelo STJ, o qual, destarte, alcança todos os fatos jurídicos iniciados antes de 9 de junho de 2005 – termo inicial da vigência da lei mencionada – ainda que o pagamento antecipado do tributo não tenha sido efetuado (MACHADO, 2005).

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS VIOLADOS. SÚMULA 284/STF. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. LC N. 118/2005. INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO RETROATIVA. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DE DIFERENTES ESPÉCIES. SUCESSIVOS REGIMES DE COMPENSAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA OU EXAME DA CAUSA À LUZ DO DIREITO SUPERVENIENTE. INVIABILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA.

Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC n. 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação — expressa ou tácita — do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC n. 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no EREsp. n. 644.736/PE, sessão de 6-6-2007, declarou inconstitucional a expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar (STJ – REsp. n. 894378/SP; DJ de 20-8-2007).

QUESTÃO DE ORDEM. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDEBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. ART. 3º DA LC N. 118/05. APLICAÇÃO RETROATIVA, DETERMINADA PELO ART. 4º, SEGUNDA PARTE, DA MESMA LEI. INCONSTITUCIONALIDADE. INSTAURAÇÃO DO INCIDENTE PERANTE A CORTE ESPECIAL, EM ATENDIMENTO À DECISÃO DO STF (STJ — EREsp. n. 644.736; DJ de 7-5-2007).

- g) A legitimidade, por seu turno, para ações de repetição de indébito tributário dessa natureza, já foi pacificada pelo STJ:

PROCESSUAL CIVIL. ICMS SOBRE CONSUMO DE ENERGIA ELETRICA. LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROMOVER AÇÃO POSTULANDO EXONERAR-SE DO TRIBUTO. PRELIMINAR REJEITADA. EMBORA NÃO SEJA CONTRIBUINTE DE DIREITO, O CONSUMIDOR DE ENERGIA O É, INDIRETAMENTE, POIS É ELE QUE SO-

FRE O ÔNUS TRIBUTÁRIO (ICMS) EMBUTIDO NO CONSUMO, TENDO LEGÍTIMO INTERESSE DE PROMOVER AÇÃO VISANDO EXIMIR-SE DA EXAÇÃO (STJ — REsp. n. 48.135/SP) (gn).

O ICMS É IMPOSTO INDIRETO, COMPORTANDO, “POR SUA NATUREZA, TRANSFERÊNCIA DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO”. POR ISSO, A RESTITUIÇÃO SOMENTE PODERÁ SER FEITA ÀQUELE QUE “PROVE HAVER ASSUMIDO REFERIDO ENCARGO, OU, NO CASO DE TÊ-LO TRANSFERIDO A TERCEIRO, ESTAR POR ESTE EXPRESSAMENTE AUTORIZADO A RECEBÊ-LA” (CTN, ART. 166) (REsp. n. 308.797, Min. Paulo Medina; REsp. n. 476.492, Min. Luiz Fux; AgRgAI n. 440.976, Min. José Delgado) (TJSC — ACMS n. 2001.016799-9, da Capital, rel. Des. Newton Trisotto, j. em 24-11-03).

Por conseguinte, o argumento de que possivelmente se utilizaria a Fazenda para *afastar* a legitimidade ativa *ad causam* dos consumidores de energia elétrica, nesses casos, seria completamente insubsistente, até porque a finalidade do artigo 166, do CTN, é a de proteger o contribuinte dito *de fato*, ou seja, aquele que efetivamente assumiu o encargo financeiro, e não a de convalidar exigências flagrantemente inconstitucionais.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho (v. 71, p. 90):

Quando o Código Tributário Nacional se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é jurídica. A transferência é juridicamente possibilitada. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla. [...] O Código Tributário Nacional está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa.

Assim, quando o artigo 166 refere-se a tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, está-se referindo aos tributos lançados (ou seja, efetivamente destacados) no documento fiscal em que o contribuinte (de direito) arrecada-o do adquirente (ou do chamado contribuinte de fato) e o recolhe ao sujeito ativo (CASSONE, 2002, p. 42).

Além do mais, no caso específico da energia elétrica, o preço é tarifado, e o imposto é juridicamente cobrado como um *plus*. Há, portanto, clara repercussão jurídica do imposto. O ICMS não é custo do fornecedor de energia. Seus custos são cobertos pela tarifa. Na verdade, a lei apenas conferiu ao concessionário – as Centrais Elétricas de Santa Catarina S.A. (Celesc), no caso de Santa Catarina – o dever jurídico de recolher o ICMS, atribuindo-lhe o direito de exigir do consumidor o reembolso respectivo.

Em face disso, entender que o consumidor não possui legitimidade para questionar o ICMS, no caso, implica estiolar fundo e forte a garantia constitucional do amplo acesso à jurisdição, consagrada pelo artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

## **5. Legitimidade processual**

Toda essa exposição faz-se necessária uma vez que, não obstante se saiba que o processo é apenas um instrumento para viabilizar a aplicação adequada do Direito nas situações de conflito, muitos ainda são os que o empregam de sorte a dificultar ou mesmo inviabilizar aquela aplicação.

Entre estes, infelizmente, estão muitos juízes que, em nome de normas e princípios do processo, nem sempre por eles compreendidos adequadamente, ou pela desatenção a alguns conceitos, deixam de prestar a jurisdição que lhes é requerida, invocando teses de processo que os autorizariam a não conhecer, seja da ação, seja do recurso, deixando a



questão de mérito sem solução. Em outras palavras: trabalham muito e nada fazem.

A estes dirige-se a crítica de Humberto Gomes de Barros (ano 2, p. 93), de que

julgar é ato político. O juiz não é sacerdote, etéreo, indiferente à realidade. Ele é um agente do Estado, a serviço da solução dos conflitos. Seu escopo é extinguir conflitos de interesses. Para bem exercer a função jurisdicional, o juiz necessita de um instrumento que lhe permita identificar, em segurança, qual das pretensões se afina com o Direito. Tal ferramenta é o processo: uma conquista dos homens, na luta milenar, pela segurança e liberdade. O processualismo, contudo, transforma o processo em labirinto, impedindo que o magistrado solucione a lide. É necessário que passemos a cultivar o “processo de resultados”, a servir como fio de Ariadne, colocando a forma a serviço da substância, com o escopo de realizar a Justiça. Ao dizer que “não conheço”, o Juiz abdica de sua função política, sonogando a prestação de que é devedor. Torna-se inadimplente.

Infelizmente, não são poucos os que preferem o *não conheço* a expressar um juízo de mérito sobre a questão que lhe é posta, seja nos tribunais, quando não conhecem do recurso, seja na primeira instância, quando *negam legitimidade ao autor*, violando, muitas vezes, o direito deste à jurisdição.

Dispõe o art. 3º do Código de Processo Civil (CPC): para propor ou contestar ação é necessário ter interesse e legitimidade. O interesse exigido neste artigo é o interesse processual, ou seja, o ter *necessidade da prestação jurisdicional* como meio para obter a satisfação do direito do qual se diz titular. A legitimidade, por sua vez, nada mais é do que o interesse material, vale dizer, participar da relação de direito material que é questionada, ou de relação jurídica que possa ser afetada pela prestação jurisdicional requerida.

Conforme ensina José de Albuquerque Rocha (1986, p. 149), o interesse jurídico *do qual decorre a legitimidade processual* é o interesse material que se traduz na

aspiração juridicamente garantida a um bem da vida, *é o interesse que tem o titular de um direito subjetivo na efetividade deste*. É jurídico porque está albergado por uma relação jurídica, e se diz material porque essa relação jurídica é de direito material.

Também de grande valia é a lição de Vicente Greco Filho (1993, p. 79), para quem,

apesar de a legitimidade ser examinada no processo e ser uma condição do exercício da ação, a regra é a de que *as normas definidoras da parte legítima estão no direito material, porque é ele que define as relações jurídicas entre os sujeitos de direito, determinando quais os respectivos titulares*. Assim, somente a análise cuidadosa das relações jurídicas entre os sujeitos, a serem submetidas ao Judiciário, é que determinará a *legitimatío ad causam*.

Não é preciso esforço esotérico para perceber que a errada qualificação das relações jurídicas pode levar a um erro de legitimidade, acabando por se negar o direito de ação a quem na verdade teve um direito lesionado ou ameaçado.

Curioso é observar que a Fazenda Pública geralmente sustenta a ilegitimidade processual do autor de ação contra ela intentada. Quando a ação é promovida pelo contribuinte, afirma que este transferiu o encargo a terceiro, que seria o contribuinte *de fato*. Quando a ação é promovida por quem diz ter suportado o encargo financeiro, afirma que este não é parte na relação obrigacional. Em qualquer caso, recusa-se a cessar de impor exação indevidamente cobrada, demonstrando que à Fazenda Pública não importa o princípio da legalidade tributária. Não importa o respeito à lei. Importa apenas a arrecadação.

Ora, negar a própria legitimidade para a causa é violar literal disposição de lei. Tanto da lei que define o obrigado ao pagamento, como da lei processual, que define a legitimidade. Além disso, negar a legitimidade implica negar o próprio direito de ação. Ao se estabelecer que o contribuinte de fato não possua legitimidade para a causa, nada mais se está do que negando, expressamente, vigência ao enunciado do art. 3º do CPC.

Felizmente, como já exposto, o STJ acolheu, em caso análogo ao presente, a *legitimidade do contribuinte de fato* para a ação em que pretende discutir a legalidade da exigência fiscal que sobre ele próprio recai em face do fenômeno da repercussão jurídica.

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. [...] INTERESSE DE AGIR. EXISTÊNCIA. Existe “o interesse de agir quando, configurado o litígio, a providência jurisdicional invocada é cabível à situação concreta da lide, de modo que o pedido apresentado ao juiz traduza formulação adequada à satisfação do interesse contrariado, não atendido, ou tornado incerto. Há, assim, o interesse de agir sempre que a pretensão ajuizada, por ter fundamento razoável, se apresente viável no plano objetivo. Interesse de agir significa existência de pretensão objetivamente razoável” (José Frederico Marques, *Manual de Direito Processual Civil*, 1º volume, Edição Saraiva, 1974, p. 157-158) (RMS 11.116/SP).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. “Existe *interesse* processual quando a parte tem necessidade de ir a juízo para alcançar a tutela pretendida e, ainda, quando essa tutela jurisdicional pode trazer-lhe alguma utilidade, do ponto de vista prático” (Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Andrade Nery. *Código de Processo Civil Comentado*, 4ª edição, Revista dos Tribunais, 1999, p. 729-730) (RMS 19.773/SP).

Oportuno transcrever, neste ponto, a brilhante lição de Vicente Greco Filho (1993, p. 80), ao conceituar o interesse processual como sendo

[...] a necessidade de se socorrer ao judiciário para a obtenção do resultado pretendido [...]. Para verificar-se se o autor tem interesse processual para a ação deve-se responder afirmativamente à seguinte indagação: para obter o que pretende o autor necessita da providência jurisdicional pleiteada?

Aplicando-se ao caso presente a indagação acima referida, por óbvio é que se terá uma resposta afirmativa. Sem dúvida, para que se faça cessar a cobrança – *vale dizer, indevida* – da alíquota máxima do ICMS sobre a energia elétrica, teria o contribuinte de fato – que é quem paga efetivamente o tributo – que ingressar judicialmente, com ação própria, para requerer a providência jurisdicional nesse sentido. É ele o maior *interessado* em que se faça extinguir referida exação, pois a ele é dirigida a cobrança, tornando-o sujeito passivo da exigência tributária incondicionalmente.

Para entender melhor a questão, basta fazer o seguinte raciocínio: se o contribuinte de fato – consumidor final da energia elétrica – não tem legitimidade para reclamar da ilegalidade da cobrança das alíquotas incidentes de ICMS sobre a energia elétrica, quem terá?

Seria a concessionária, neste caso a Celesc, que não possui nenhum interesse processual na causa, pois, em face do fenômeno da repercussão jurídica do tributo, a ela é deferida a prerrogativa de transferir, ao consumidor final da energia elétrica, o respectivo encargo financeiro, posteriormente recolhendo-o ao Estado? Lógico que não. Interesse nenhum apresentaria na discussão sobre algo que não suporta de fato, mas unicamente de direito.

Ora, é facilmente perceptível que, tendo em vista os argumentos que a Fazenda utiliza para afastar a legitimidade ativa *ad causam*, não restará ninguém para contrapor a exigência do ICMS nos moldes relatados, traduzindo-se, literalmente, numa proibição de exercer um direito de ação, direito este protegido constitucionalmente e amparado pelo CPC, por intermédio do artigo 3º.

Sérgio Sahione Fadel (2005, p. 39) particulariza a situação afirmando que “*interesse e legitimidade são requisitos indissociáveis ou pressupostos interligados, são premissas inafastáveis à pretensão da prestação jurisdicional*”.

## 6. Conclusão

Há, assim, um interesse subjetivo intrínseco do consumidor da energia elétrica que é o de buscar algo, que pensa pertencer-lhe ou ser-lhe devido. Esse interesse o move nessa busca – *objeto* – à qual, por via de regra, a Fazenda se opõe.

Ao arremate, é o entendimento sufragado pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. **ICMS. ENERGIA ELÉTRICA.** DEMANDA CONTRATADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR. **LEGITIMIDADE ATIVA E PASSIVA.** 1. O consumidor final é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e de fato. A distribuidora de **energia elétrica** não é contribuinte do imposto **ICMS**, mas mera responsável pela retenção, pois limita-se a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Ilegitimidade de parte das empresas recorrentes afastada. 2. A Fazenda Estadual é parte legítima para constar do pólo passivo de ação de segurança que objetiva extirpar a cobrança do **ICMS**. “Somente o Fisco credor é quem pode e deve sofrer os efeitos de eventual condenação, porque é ele o único titular das pretensões contra as quais se insurgem os recorrentes. A distribuidora não teria como, por decisão sua, atender ao pedido de exclusão do montante relativo à operação de demanda contratada da base imponible do **ICMS**, já que se trata de exigência imposta pela Fazenda” (Voto-vista proferido pelo Min. Teori Albino Zavascki nos autos do REsp. n. 647.553/ES, da relatoria do Min. José Delgado, DJ de 23-5-05) (STJ — REsp. n. 838.542/MT; Segunda Turma).

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA CUMULADA COM PEDIDO DE **REPETIÇÃO DO INDÉBITO. ICMS. TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA. LEGITIMIDADE.** “A RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS, PAGOS PELO PRIMEIRO CONSUMIDOR, SOMENTE POR ESTE, OU MEDIANTE SUA AUTORIZAÇÃO PODE SER RECLAMADA” (RE N. 44.115). ASSIM, PORQUE SUPORTA A AUTORA O ÔNUS OU ENCARGO DO TRIBUTO RELACIONADO AO CONSUMO DE **ENERGIA ELÉTRICA**, ESTÁ ELA LEGITIMADA A PLEITEAR A **REPETIÇÃO** DO IMPOSTO QUE ENTENDE INDEVIDO (STJ — REsp. n. 24.772/SP; Segunda Turma).

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO — EMBARGOS DE DECLARAÇÃO — ERRO MATERIAL — **ICMS — ENERGIA ELÉTRICA — REPETIÇÃO DE INDÉBITO — LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE FATO.** O consumidor de fato que assume o ônus econômico do **ICMS** incidente sobre o consumo de **energia elétrica** está legitimado a pleitear a **repetição do indébito** da exação que lhe desfalcou o patrimônio (precedentes do STJ) (STJ — EDcl no REsp. n. 209.485/SP; Segunda Turma).

TRIBUTÁRIO — ICMS — TRANSFERÊNCIA — ENCARGO — LEGITIMIDADE — O ICMS, sendo tributo que comporta transferência do respectivo encargo financeiro, gera para o contribuinte de fato legitimidade para ir a juízo defender sua imunidade. Recurso provido (STJ — REsp. n. 197.345/SP; Primeira Turma). Tributário. ICMS. Energia elétrica. Legitimidade do consumidor. Contribuinte de fato. 1. Assentou a Primeira Turma que o contribuinte de fato tem legitimidade para propor ação em que se discute cobrança de ICMS. 2. Precedentes. 3. Recurso não provido (STJ — REsp. n. 183.087/SP; Primeira Turma).

Portanto, no que respeita ao ICMS – *imposto de incidência indireta* – pode-se afirmar, com tranquilidade, que a relação jurídica material correspondente se estabelece, invariavelmente, entre o Estado, como sujeito

passivo, devedor, e o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final da energia elétrica, como sujeito ativo, credor.

A Celesc, na qualidade de mero órgão arrecadador do tributo ICMS, é parte ilegítima, por seu turno, para restituir, por meio de compensação tributária, o imposto incidente sobre o consumo de energia elétrica. Isso porque não detém poder para suspender e/ou alterar a cobrança do ICMS, ou mesmo devolvê-lo ao contribuinte, já que endereçado aos cofres da Fazenda Pública Estadual (Ap. Cív. n. 1998.010299-5, de Brusque, rel. Des. Rui Fortes, j. em 22-6-2004).

É, sem dúvida, o contribuinte de fato o que experimenta o empobrecimento, o prejuízo, a diminuição patrimonial decorrente do pagamento de imposto indireto por parte do contribuinte legal – Celesc, e, quando indevido – como sói ser o caso de que se cogita – é ele o credor perante o Estado, uma vez que o contribuinte de direito não tem interesse de acionar, porquanto lhe caiba unicamente o repasse.

## 7. Referências

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 1063 p.

BARROS, Humberto Gomes de. Reforma processual ou falência do Poder Judiciário. *Themis*, revista da Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará, v. 2, ano 2, p. 93. Palestra proferida no IIº Congresso Internacional da Justiça, em Fortaleza, Ceará, no dia 8-12-1998.

BRASIL. Constituição (1988). *Art. 155, § 2º, III*. 21. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 90.

BRASILEIRO, Georgina de Paula. O princípio da seletividade e o ICMS incidente sobre energia elétrica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, RT, v. 57, jul.-ago. 2004, p. 122-137.

CASSONE, Vittorio. Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, 2002, p. 42.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros Editores, v. 71, [1998], p. 84-93.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito tributário brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, v. 117, jun. 2005, p. 108-123.

COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Lei Complementar n. 118/2005: a pretendida interpretação retroativa acerca do disposto no art. 168, I, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, v. 115, abr. 2005, p. 97-107.

DELLAGNELO, José Aleixo; PANTZIER, Helge Detlev. *Direito tributário: princípios e conceitos à luz da CF/88 e CTN*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 62-63.

FADEL, Sahione Sérgio. *Código de Processo Civil Comentado*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 39.

GRECO, Vicente Filho. *Direito Processual Civil Brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. v. 1. p. 79.

MACHADO, Hugo de Brito. A questão da lei interpretativa na Lei Complementar n. 118/2005: prazo para repetição do indébito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, v. 116, maio 2005, p. 52-68.

MELO, Omar Augusto Leite. A LC 118/05 e a contagem inicial do prazo para pleitear a restituição e compensação de indébito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, v. 117, jun. 2005, p. 80-95.



ROCHA, José Albuquerque de. *Teoria geral do processo*. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 149.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Oliveira Rocha – Comércio e Serviços, v. 62, nov. 2000, p. 70-77.



# **IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO ITBI NA TRANSFERÊNCIA DE BENS IMÓVEIS POR MEIO DE SUBSCRIÇÃO E INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL EM PESSOA JURÍDICA NÃO IMOBILIÁRIA: REVISITANDO A IMUNIDADE DO ART. 156, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

**Leonardo Freitas de Moraes e Castro**

## **I. Introdução**

O presente artigo tem por escopo tecer considerações acerca da suposta incidência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (“**ITBI**”) na operação de transferência de bens imóveis de pessoa física para pessoa jurídica não imobiliária, através da subscrição e integralização de capital.

## **II. Situação fática ora tratada**

É deveras contumaz que, por meio de Instrumento Particular de Constituição da sociedade empresária (normalmente do tipo sociedade por quotas de responsabilidade limitada), sócios pessoas físicas transferiram via subscrição e posterior integralização de capital na sociedade bens imóveis, tais como apartamentos, sítios, fazendas e salas comerciais.

Quando esta operação ocorre é comum o questionamento sobre a incidência de ITBI sobre tal integralização e transferência, sobretudo como ato prévio (condição) para a respectiva averbação e registro da transferência dos imóveis da pessoa física para a sociedade, tanto no Registro de Imóveis quanto na Junta Comercial do Estado competente. Assim, a grande dúvida envolvendo tal operação consiste em saber se a

transferência acima descrita confere ao fisco municipal em cujo território se encontram os imóveis a possibilidade jurídica da exigência do ITBI sobre tal transferência.

Em outras palavras, o presente artigo tem por objetivo analisar a possibilidade de o Município efetuar a cobrança do ITBI supostamente incidente na operação de transferência de bens imóveis da pessoa física (sócia da sociedade empresária – “Sócio”) para pessoa jurídica (por quotas de responsabilidade limitada – “Sociedade Ltda.”), através da subscrição e integralização de capital.

### III. A regra-matriz de incidência tributária

A norma tributária em sentido estrito, também chamada de “regra-matriz de incidência tributária”<sup>1</sup>, possui cinco aspectos que devem ser analisados para que seja caracterizada a incidência tributária, e, posteriormente, ocorra o nascimento da obrigação tributária.

Anota FALCÃO<sup>2</sup> que “a obrigação tributária nasce, cria-se, instaura-se por força da lei; na lei estão todos os seus fatos germinais”, sendo imprescindível dissecar a norma de incidência aplicável ao ITBI.

Os critérios que toda regra-matriz de incidência tributária necessariamente comporta para delinear a incidência do tributo em relação ao evento ocorrido no mundo social, dividem-se no antecedente e no consequente da norma:

**Antecedente** - (i) critério material; (ii) critério espacial; e (iii) critério temporal.

---

1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – fundamentos jurídicos de incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 24 e ss. Assim como CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 249 e ss.

2. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 4.

**Consequente** - (iv) critério pessoal e (v) critério quantitativo.

No antecedente, podemos afirmar que o critério material da hipótese de incidência tributária tem a função de tipificar a espécie criada, fornecendo as características capazes de individualizá-la em relação a todas as demais espécies<sup>3</sup>. O critério espacial é entendido como o local no qual verificada a conduta descrita no critério material, seja possível a ocorrência da incidência tributária<sup>4</sup>. O aspecto temporal, por seu turno, é o momento em que se dá por ocorrido o fato jurídico tributário.

Com relação ao consequente, temos a definição do critério pessoal da regra-matriz de incidência como aquele capaz de identificar os sujeitos passivo e ativo da relação jurídica que se estabelece com o acontecimento do fato jurídico descrito na hipótese de incidência tributária.

Considera-se sujeito ativo o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (i.e. União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Já o sujeito passivo é aquele que tiver relação imediata e pessoal com o fato jurídico tributário, em atividade vinculada diretamente ao critério material descrito na hipótese de incidência (i.e. contribuinte) ou aquele que a legislação eleger como responsável ou substituto.

Por último, entende-se como critério quantitativo àquele que possui por função o dimensionamento do fato que irá desencadear a relação jurídico-tributária, e será composto por dois elementos: a base de cálculo e a alíquota.

Feitas tais considerações preliminares sobre o fenômeno da incidência das normas tributárias passaremos, a seguir, a tratar especificamente da regra-matriz de incidência tributária atinente ao ITBI.

---

3. BRAGUETTA, Daniela de Andrade. ITBI e ITCMD – estudo das regras-matrizes de incidência. In: SANTI, Eurico (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1120.

4. BRAGUETTA. Idem, p. 1121.

## IV. Regra-matriz de incidência tributária do ITBI

Inicialmente, vejamos o art. 156, II da Constituição Federal (“CF”) que outorga competência aos municípios para a instituição do ITBI:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição

Analisando o dispositivo constitucional acima citado, podemos verificar que o critério material do ITBI é (i) a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia ou (ii) cessão de direitos a sua aquisição<sup>5</sup>.

No que tange ao critério espacial do ITBI, observamos que será o território municipal da situação do bem, visto que é esse o Município competente para exercer sua competência tributária ativa.

Por seu turno, o aspecto temporal será precisamente o momento em que ocorre a transmissão da propriedade do imóvel, qual seja, o efetivo registro no Cartório de Registro de Imóveis, conforme preconiza o art. 1245 do Código Civil<sup>6</sup>.

---

5. No presente caso, adotaremos como aspecto material apenas a transmissão de bens imóveis, tendo em vista ser a situação em análise.

6. Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

Especificamente para o direito tributário, há uma verdadeira antecipação da exigência tributária do ITBI, sendo, na prática, o referido imposto pago antes do registro. Em outras palavras, a condição para a efetivação do registro (i.e. critério material da exação em voga) é exatamente o recolhimento do ITBI.

Tendo em vista tal controvérsia, o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou sobre o tema, declarando expressamente que apenas após o registro, ocorre a incidência do ITBI:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. RESILIÇÃO CONTRATUAL. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A jurisprudência do STJ assentou o entendimento de que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel. Somente após o registro, incide a exação.

2. Não incide o ITBI sobre o registro imobiliário de escritura de resilição de promessa de compra e venda, contrato preliminar que poderá ou não se concretizar em contrato definitivo.

3. Agravo regimental desprovido.

(AGA – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 448245 – DF, 1ª T., Relator Min. Luiz Fux, data da decisão 21.11.2002)

No que concerne ao critério pessoal do ITBI, temos que o sujeito passivo será o Município, enquanto a sujeição passiva ficará a cargo dos adquirentes dos bens transmitidos.

Por fim, em se tratando do aspecto quantitativo, a base de cálculo será o valor do bem transmitido e a alíquota vem a ser o fator que se deve aplicar à base de cálculo (a cargo de cada município).

Portanto, podemos resumir a regra-matriz de incidência do ITBI da seguinte forma:

## ANTECEDENTE

### Critério Material:

Transmitir *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, bens imóveis, por natureza ou acessão física;

Transmitir direitos reais sobre imóveis, excetuando-se os de garantia; e

Ceder direitos a sua aquisição

Critério Espacial: território municipal de situação do bem.

Critério Temporal: registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel.

## CONSEQUENTE

### Critério Pessoal:

Sujeito Ativo: Município em que se localiza o bem;

Sujeito Passivo: adquirentes dos bens ou direitos transmitidos e dos cedentes, nas cessões de direito

### Critério Quantitativo:

Base de Cálculo:

valor da transmissão *inter vivos* de bens imóveis;

valor da transmissão de direito reais sobre bens imóveis; e

valor correspondente à cessão de direitos

Alíquota: prevista na lei municipal competente.

## **V. A imunidade do ITBI no caso em questão: integralização de imóvel em sociedade**

É de suma importância elucidar que, no caso específico do ITBI, há imunidade prevista no art. 156, § 2º, I, da CF, que exclui os fatos previstos na regra de imunidade da possível incidência do ITBI:



Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

(...)

§ 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;** (negritamos)

Inicialmente, cumpre mencionar que, as regras de imunidade também demarcam as competências tributárias das pessoas políticas. Em outras palavras, a competência tributária para instituir tributos também sofre influência de normas negativas, que estabelecem competências negativas, isto é, proibições, para a demarcação do escopo de incidência da norma tributária.

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam a incompetência dos sujeitos ativos para tributar certas pessoas (imunidade subjetiva) ou certas situações (imunidade objetiva).

Destrinchando o Texto Magno, CARRAZZA<sup>7</sup> trata das hipóteses de imunidade relacionadas ao referido imposto aduzindo:

---

7. CARRAZZA, Roque Antonio. ITBI – redução de capital – imunidade – exegese do art. 156, §2º, I, da Constituição Federal. *Revista de Dialética de Direito Tributário* n. 24, p. 124.

Entretanto, a própria Constituição ordena que não se considerem, para fins de ITBI, os direitos reais de garantia sobre imóveis (anticrese e hipoteca), as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária e as transmissões de bens ou direitos: I) incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital; e II) decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Estas duas últimas imunidades, todavia, caem por terra se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil (“leasing imobiliário”). Frisamos, por oportuno, que a atividade preponderante do transmitente ou cedente é de todo irrelevante, para fruição da imunidade em tela.

Assim, analisando especificamente as imunidades relacionadas ao ITBI, o art. art. 156, § 2º, I, da CF retira da competência dos municípios a faculdade de criar normas legais instituindo a cobrança de tal exação na transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.

Corroborando o exposto, o Código Tributário Nacional (“CTN”), legislação anterior à Constituição Federal de 1988, mas que foi recepcionado como lei complementar pela Magna Carta, corrobora a não incidência do ITBI na transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica não imobiliária em realização de capital:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º *O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.*

A existência de norma constitucional (CF) e complementar (CTN) prevendo a não-incidência<sup>8</sup> qualificada em tais normas jurídicas do ITBI

---

8. Não obstante a vasta discussão doutrinária e as diversas correntes existentes sobre o tema, para nós, a diferenciação entre não incidência, isenção e imunidade pode ser, sucintamente, assim resumida: na não incidência o tributo não é devido, porque não chega a surgir a própria obrigação tributária, ou seja, o evento (fato social) não se subsume à hipótese de incidência tributária prevista em lei, logo, não surge nenhum fato jurídico tributário. Ela ocorre no mundo fático.

Já na isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar, a norma de isenção é norma jurídica autônoma que atua no critério material da regra matriz de incidência do tributo, impedindo sua incidência. Desta forma, podemos ilustrar essa situação por meio da metáfora da luz e da sombra: a norma isentiva funciona como uma sombra obstruindo a regra matriz de incidência tributária (luz), desta forma, a incidência se dá nos limites do alcance daquela luz, mas não sobre a área coberta pela sombra (isenção), que impede a incidência da luz (regra-matriz).

Por fim, a imunidade é regra jurídica com sede constitucional que compõe a própria competência tributária, numa espécie de regra negativa de competência, represen-

sobre as transmissões de bens imóveis nos casos de integralização de capital é, consoante será demonstrado, lógica.

Isto porque, a repartição constitucional de competências tributárias concedeu aos Municípios a faculdade de tributar, através de impostos, a “*transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (...)*”. Nesse sentido, torna-se necessário entender a acepção dos vocábulos “transmissão” e “ato oneroso”, para que seja delimitado o aspecto material a regra matriz de incidência relativa ao ITBI.

Ora, por “transmissão” entende-se a mudança de titularidade de um bem imóvel, com o respectivo registro imobiliário<sup>9</sup>. Ademais, entende-se por ato oneroso aquele que demande contraprestação da outra parte, isto é, que não seja uma transmissão a título gratuito.

Ou seja, considerando a sociedade como parte representativa do patrimônio dos sócios e que o imóvel era de propriedade dos sócios antes de sua integralização na sociedade inexistente, juridicamente, transmissão de propriedade. Isto porque o imóvel passa a pertencer à sociedade representando exatamente o patrimônio do sócio que o integralizou sendo, portanto, parcela representativa desse capital mas que tomou a forma de quota (sociedade empresária limitada) ou ação (sociedade anônima).

---

tando certas vedações ao direito subjetivo do ente político de legislar, fazendo parte da própria regra matriz de incidência de cada tributo.

Neste caso ora analisado, do ITBI, estamos diante de imunidades constitucionais, ratificadas por lei complementar (CTN), mas que não desnaturam sua natureza jurídica originária de imunidade.

Sobre o tema vide, dentre outros, CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 695; CHIESA, Clélio. In: SANTI, Eurico (coord). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 931-932; ROSA JR., Luiz Emygdio da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 205.

9. Conforme PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 400.

O que há na integralização de imóvel em sociedade é uma substituição dos bens imóveis (terrenos ou prédios) detidos pelos sócios, por bens móveis (quotas representativas do capital social de sociedade). As lições de CARRAZZA<sup>10</sup> ratificam esse entendimento, conforme se verifica a seguir:

Ao capitalizar determinados recursos nessa pessoa, denominada jurídica, eles passam a pertencer a esta última e não mais às pessoas fundadoras. Em contrapartida, as pessoas que levaram bens ao capital da referida sociedade, passam a deter participações societárias destas e, como tal, recebem o título de sócios. **Os sócios nada mais fazem do que permutar seus bens. Exemplificando para melhor esclarecer, deixam de ser proprietários de determinados montantes de dinheiro, para serem proprietários de quotas sociais.**

Admitindo-se que houve transmissão, apenas por amor à argumentação, não ocorre por ato oneroso (segundo requisito necessário à configuração do ITBI).

No caso de integralização de capital social por sócio em sociedade por ele constituída, não há a onerosidade ou o caráter sinalagmático necessário para tal regra-matriz de incidência, conforme bem assevera VENOSA<sup>11</sup>:

(...) nos contratos gratuitos, toda carga contratual fica por conta de um dos contratantes; o outro só pode auferir benefícios do negócio  
(...) nos contratos onerosos, pois, ambos os contratantes têm direitos e deveres, vantagens e obrigações; a carga contratual está repartida entre eles, embora nem sempre em igual nível.

---

10. CARRAZZA, *idem*, p. 125

11. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. São Paulo: Atlas, 2003. v. 2, p. 401-402.

Portanto, observa-se que o *ato oneroso* mencionado na regra matriz do art. 156, II da CF, não ocorre na integralização ou subscrição de capital social, o que por si só, já impediria eventual cobrança do ITBI nesses casos.

Por fim, a doutrina especializada assevera argumento teleológico (ou finalístico) para a não incidência do ITBI tais operações, na medida em que tal imunidade seria verdadeiro fomento à atividade empresarial, conforme observa RODRIGUES<sup>12</sup>:

(...) o constituinte, ao fixar os contornos das regras contidas no § 2º, I do art. 156 da CF, procurou facilitar a formação, a extinção e a modificação das empresas, ou seja, visou a livre iniciativa, o progresso das empresas e o conseqüente desenvolvimento econômico, colocando-as a salvo do imposto de transmissão, com a outorga da imunidade tributária (...).

No mesmo sentido, BALEEIRO sustenta que a exclusão do imposto nas transmissões para a formação de empresas, sob a forma de pessoas jurídicas, é “*uma das formas de se incentivar o desenvolvimento econômico do país*”<sup>13</sup>.

Para espancar qualquer tipo de dúvida, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é pacífica no sentido da não incidência do ITBI na operação de transferência de bens imóveis de pessoa física para pessoa jurídica não imobiliária, através da subscrição e integralização de capital:

TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL. EMBAR-

---

12. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2006. v. 1, p. 308.

13. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1975. p. 157.

GOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. CONTRADIÇÃO. ERRO MATERIAL. INEXISTÊNCIA.

I - Os embargos de declaração constituem recurso de rígidos contornos processuais, consoante disciplinamento insculpido no art. 535 do CPC, exigindo-se, para seu acolhimento, estejam presentes os pressupostos legais de cabimento.

II - Também não subsiste a alegação de que houve erro material no julgado recorrido, porquanto o Tribunal a quo reconheceu expressamente que a **hipótese é de transferência de bem imóvel a sociedade, para integralizar cota do capital social, o que leva a conclusão de que não se trata de caso de cessão de direitos referente a transmissão, ficando rechaçada a tese que a embargante pretende ver acolhida.**

III - Inocorrentes as hipóteses de omissão, obscuridade ou contradição, não há como prosperar o inconformismo, cujo real intento é a obtenção de efeitos infringentes.

IV - Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no AgRg no REsp 798794 / SP Rel. Ministro Francisco Falcão, 1ª T., DJ 04.05.2006 p. 147).

TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL.

I - Consoante se depreende do julgado do Tribunal de origem, a hipótese dos autos é de **transferência de bem imóvel a sociedade, para integralizar cota do capital social, não sendo caso de cessão de direitos referente a transmissão.**

II - Verifica-se que o acórdão vergastado está em consonância com o entendimento assentado por esta Corte, que em diversas oportunidades já se manifestou no sentido de que o fato gerador do ITBI só se aperfeiçoa com o registro da transmissão do bem imóvel. Precedentes: AgRg no Ag nº 448.245/DF, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 09/12/2002, REsp nº 253.364/DF, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 16/04/2001 e RMS nº 10.650/DF, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 04/09/2000.

III - Agravo regimental improvido

(AgRg no REsp 798794 / SP Rel. Ministro Francisco Falcão, 1ª T., DJ 06.03.2006 p. 246).

Assim, pode-se concluir com precisão acerca da não incidência do ITBI na integralização de capital feita com a transferência de bens imóveis.

## **VI. Condição para a imunidade do ITBI na integralização de imóvel em sociedade**

Por último, a condição para a imunidade do ITBI na integralização de imóvel em pessoa jurídica é que a sociedade para qual o imóvel foi transferido não tenha por atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição. Vejamos o entendimento de BARRETO<sup>14</sup> sobre a questão:

Imunes ao imposto são as transmissões de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (...). Contidas na outorga constitucional estão, no entanto, essas transmissões de bens ou direitos, quando a atividade preponderante for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens móveis ou arrendamento mercantil (CF, parte final do mesmo preceito).

Note-se que a atividade preponderante do transmitente ou cedente é irrelevante, importa, tão só, a atividade preponderante do adquirente. Por sua vez, essas atividades são consideradas preponderantes quando mais de 50% da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 anos anteriores e nos 2 anos subsequentes à aquisição, decorrer da compra e

---

14. BARRETO, Aires F. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 740.



venda desses bens ou direitos, locação de bens móveis ou arrendamento mercantil (art. 37, §1º, do CTN<sup>15</sup>).

Todavia, na hipótese ora ventilada, a Sociedade Ltda. foi constituída no momento da integralização dos imóveis, i.e., não existia anteriormente a tal ato, sendo assim aplicável o parágrafo 2º do referido art. 37 do CTN<sup>16</sup> que estabelece o prazo de 3 anos posteriormente à constituição da sociedade para fins de apuração da preponderância de atividade imobiliária comentada.

No caso em análise, a Sociedade Ltda. não tem por objeto social atividades imobiliárias, mas sim quaisquer outras, tais como atividade principal de agropecuária (ou, por ex., atividades de industrialização, comércio atacadista, prestação de serviços de consultoria econômica), ou qualquer outro objeto social que não constituam “atividades imobiliárias” (tais como compra e venda e incorporação de imóveis, locação de imóveis, etc.). Para tal verificação, é essencial a análise do Contrato Social da pessoa jurídica sob análise, onde consta o artigo “Objeto Social” em que são descritas as atividades autorizadas e praticadas pela sociedade.

Assim, para que o ITBI fosse devido na referida operação praticada pela Sociedade Ltda., esta empresa deveria ter como objeto social “a venda

---

15. Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

16. Art. 37. (...).

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data. (g.n.)

ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição”, além de auferir mais de 50% de sua receita operacional através de tais atividades, o que não ocorre na presente hipótese aqui analisada.

## VII. Conclusão

Assim, temos que o imposto ora em comento (ITBI) não incide consoante o artigo 36 do CTN, e inciso I do parágrafo 2º do artigo 156 da Constituição Federal na operação de Subscrição e Integralização de bem imóvel como capital de pessoa jurídica que não exerça ou venha a exercer atividades preponderantemente imobiliárias.

A condição para que a imunidade e isenção ocorram, respectivamente, nos termos do artigo 42 do CTN e do inciso I, do parágrafo 2º do artigo 156 da Constituição Federal, é que a sociedade cujo imóvel foi transferido, não tenha por atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

No presente caso em análise, a Sociedade Ltda., tem por atividade a agropecuária, segundo o artigo que trata do seu objeto social em seu Contrato Social. Portanto, a operação realizada não dá origem a qualquer *fato gerador*<sup>17</sup> (fato imponible<sup>18</sup>) do ITBI.

---

17. Como asseverava Alfredo Augusto BECKER, o “fato gerador não gera coisa alguma além de confusão intelectual (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 288). Neste sentido, Norberto BOBBIO aduzia que “o rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência” (*Teoria della scienza giuridica*, Torino, 1950, p. 200-236). Daí a importância da diferenciação entre “fato gerador” enquanto previsão em lei de evento relevante para o direito tributário (“regra-matriz de incidência tributária”) ou como o fato que ocorre no mundo social e que enseja a tributação (“evento jurídico tributário”), uma vez que a expressão fato gerador é considerada ambígua e vaga (vide CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 248).

18. Geraldo ATALIBA propôs, para solucionar a referida ambiguidade, as nomenclaturas de “hipótese de incidência tributária”, para a descrição legal de um fato, ou seja, a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato, sendo

Por todo exposto, podemos concluir que a operação realizada na transferência dos bens imóveis para a sociedade, através da subscrição de capital, não gera a incidência de qualquer imposto, especialmente o ITBI.

Desta forma, as Prefeituras dos Municípios onde os imóveis estão localizados devem reconhecer a imunidade do ITBI, para que a Sociedade Ltda. possa transferir estes imóveis para o seu nome. Caso o reconhecimento da referida imunidade seja negado, caberá medida judicial para ver o direito do Sócio e da Sociedade obedecido, sendo claro que o Poder Judiciário, nesta hipótese ora descrita, deverá julgar em favor da imunidade e, destarte, reconhecer a não exigência do ITBI.

---

mero conceito, necessariamente abstrato. E para o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária, preferiu chamá-la de “fato imponível” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 58).



**PARECER**



**FATO GERADOR DO ISS EM ESTABELECIMENTO DE GESTÃO DE CRÉDITO PARA MÉDIAS E PEQUENAS EMPRESAS, COMO PARA PESSOAS FÍSICAS – TODA A ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO CENTRALIZADA NA MATRIZ ONDE ESTÁ A SEDE ADMINISTRATIVA E A DIRETORIA, INCLUSIVE A COMERCIAL – DUAS FILIAIS APENAS PARA ATENDIMENTO DE CONSUMIDORES – ISS DA GESTÃO DEVIDO NO ESTABELECIMENTO MATRIZ E NÃO NAS FILIAIS - PARECER.**

**Ives Gandra da Silva Martins**

## **CONSULTA**

Consulta-me, o eminente advogado Marcelo Moreira de Souza, sobre a seguinte questão:

A empresa da qual é advogado, foi autuada pelo Município, sob a alegação de que uma de suas filiais movimentou 50% de seu faturamento, nada obstante reconhecer que a sede está em outro Município e que a diretoria dirige a empresa daquela cidade, onde se encontra toda a gestão contratual com instituições financeiras, estabelecimentos fornecedores de produtos e prestadores de serviços e emissão, produção e distribuição de cartões. Tais contratos com as referidas empresas prestadoras de serviços são em torno de 150.000 e os cartões emitidos 4.000.000. Tudo é administrado pelo Diretor Comercial, que atua na sede da matriz, nenhuma destas operações sendo realizadas no município que autou a empresa. Adotou a Fiscalização para atuar o princípio do arbitramento, não acatando as informações sobre o faturamento realizado pela filial e

abrangendo todo o faturamento da matriz, embora atribuindo a outra filial, 50% de seu faturamento global.

Entendendo que a unidade econômica estaria situada na filial e ser despiciendo que a direção da empresa, centralização de controle, emissão de cartões e controle dos 150.000 estabelecimentos que se utilizam de cartões da em mais de 1.000 Municípios do Brasil, e sem visitar a matriz da empresa para verificar como ela atua, houve por bem entender e considerar que tais serviços SÃO PRESTADOS 50% em um Município e 50% em outro. É de se lembrar que teve todos os arquivos magnéticos à sua disposição das operações no município, os quais desconsiderou, entendendo - apesar de não ter procurado verificar os atos de gestão de crédito na filial, na medida em que toda a operacionalidade da empresa está em outro Município, onde atua a diretoria- que a filial seria a verdadeira gestora do crédito.

Isto posto, pergunta se agiu corretamente a fiscalização do Município e, mais do que isto, se após dois anos de abertura de fiscalização, tendo todos os arquivos da consulente à sua disposição e verificando, no local, a própria atuação da filial de mero escritório de contato com os consumidores, poderia desconsiderá-los, atuando-a da forma como o fez.

## **RESPOSTA**

Algumas breves considerações preliminares são necessárias.

A primeira delas é de natureza histórica para compreender-se a razão de ser do ISS, como imposto pertencente ao município em que se encontra o estabelecimento sede.

Na elaboração do anteprojeto do Código Tributário Nacional por Rubens Gomes de Sousa e, posteriormente, pelos membros da Comissão do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro – IBDF – que o reviu, em duas oportunidades – a ideia foi a de substituir, no âmbito estadual, o



IVC pelo ICM e, o no âmbito municipal, o imposto sobre indústrias e profissões pelo ISS<sup>1</sup>.

Contou-me Gilberto de Ulhôa Canto – que participou da segunda discussão do anteprojeto de Rubens e que foi quem o defendeu perante os Ministros Bulhões e Roberto Campos, ministros da Fazenda e do Planejamento à época, tendo, inclusive, participado da elaboração da EC n. 18/65, que dá início a sistematização do direito tributário no País –, que Rubens Gomes de Sousa pretendia, pela impossibilidade de criar-se um imposto partilhável único (IVA), oferecer imposição de natureza circulatória, ou seja, de tributação indireta, aos Estados e Municípios, no mesmo estilo do IPI, razão pela qual, foi mantida no CTN a tríplice incidência<sup>2</sup>.

Assim criou o ISS e o ICM, para este tornando obrigatória a não cumulatividade, sem proibir para aquele a utilização da técnica compen-

---

1. Em relação a substituição do imposto sobre indústrias e profissões, comenta Bernardo Ribeiro de Moraes: “b) Imposto de indústrias e profissões (municipal). Este tributo, no entender da Comissão Especial de Reforma, possuía designação notoriamente inadequada para definir qualquer figura tributária específica. Em casos como este, ‘em que a definição legal da incidência é insuficiente para identificar o tributo, essa identificação passa a depender da base de cálculo adotada para a sua cobrança: ora, é precisamente sob este aspecto que as inadequações do imposto em causa se revelam mais flagrantes’, afirmou o Relator da aludida Comissão. Escolhendo como base de cálculo o ‘movimento econômico’, o imposto de indústrias e profissões — segundo diz— ‘converteu-se numa duplicação do imposto federal sobre a renda, em sua forma mais primária e antieconômica, ou mesmo numa espécie de ‘adicional’ do imposto estadual de vendas e consignações’. O imposto de indústrias e profissões, agravava os efeitos antieconômicos do imposto de vendas e consignações (suprimido também pelo projeto), onerando, cumulativamente, as operações de vendas mercantis. Em consequência, sua sobrecarga tributária contribuía para acelerar a inflação, onerando o custo de vida, e para estimular a integração vertical das empresas, nas quais os efeitos danosos do imposto deveriam ser combatidos” (*Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975, p. 49/50).

2. Durante os Simpósios de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, por mim coordenados, Gilberto deles participou até morrer, sempre, nos almoços relembando fatos ocorridos durante a discussão do anteprojeto.

satória. Rubens chegou a comentar com Gilberto que a técnica compensatória iria eliminar, no ICM, a “guerra fiscal” existente no IVC. Mesmo a genialidade de Rubens não o tornava um profeta<sup>3</sup>.

Como o imposto de indústrias e profissões era limitado, entendeu a Comissão que a criação do ISS tornaria, até semanticamente, mais próxima da realidade impositiva a tributação indireta para os Municípios.

Assim o IPI continuava com o mesmo perfil para a União, centrado na produção industrial; o ICM centrado na circulação de mercadorias, para os Estados; e o ISS centrado na prestação de serviços, para os Municípios onde estivesse localizado o estabelecimento sede<sup>4</sup>.

---

3. Escrevi com três dos autores do CTN, os seguintes livros: “Responsabilidade Tributária” (Ed. Resenha Tributária, 1980, com Carlos da Rocha Guimarães); “Princípio da Legalidade”, com Carlos da Rocha Guimarães e Gilberto de Ulhôa Canto, Ed. Resenha Tributária, 1983; “Base de Cálculo”, Ed. RT 82, com Carlos da Rocha Guimarães e Gilberto de Ulhôa Canto; “Repetição do Indébito”, Ed. Resenha Tributária, 1983, com Carlos e Gilberto; “Presunções em Direito Tributário”, com Gilberto, Ed. Resenha Tributária, 1984; “Taxa e Preço Público”, com Alcides Jorge Costa, autor do DL. 406/68, Carlos e Gilberto, Ed. Resenha Tributária, 85; “Fato gerador do imposto de Renda”, 1986, Ed. Res. Trib. com Carlos e Gilberto; “Do lançamento”, Ed. Res. Trib., com Carlos e Gilberto, 1987; “Elisão e evasão fiscal” com Gilberto, Ed. Res. Trib. 1988; “Capacidade contributiva” com Gilberto, Ed. Res. Trib., 1989, “Lei Complementar Tributária”, com Gilberto, Ed. Res. Trib., 1990; “IOF”, Res. Trib., com Gilberto, 1991; “Contribuições Súcias”, Ed. Res. Trib., 1992, com Gilberto; “Princípios Constitucionais Tributários”, Ed. Res. Trib., 1993, com Gilberto; “Decisões Judiciais e Tributação”, Ed. Res. Trib., 1994, com Gilberto; “Crimes contra a ordem tributária”, com Gilberto, Ed. RT Revista dos Tribunais, 1995. Coordenei, inclusive com Gilberto de Ulhôa Canto e Van Hoorn, diretor do Bureau International of Fiscal Documentation da International Fiscal Association o livro “Monetary Indexation in Brazil”, editado pela Kluwer em Amsterdan e, em edição brasileira, pela Saraiva em 1983, nesta edição não participando Van Hoorn. Este permanente convívio com Gilberto permitiu conhecer muitos dos pormenores da elaboração do CTN, da EC 18/65, da CF de 67, que não conhecera apesar dos contatos com Rubens, Aliomar Baleeiro, Gerson Augusto da Silva, à época.

4. Aliomar Baleeiro, que em congresso nacional relatou o projeto, sobre o início do fato gerador do ISS explicitou: “O FATO GERADOR EM GERAL. — Constitui fato gerador do Imposto de Serviços de qualquer natureza a prestação desses serviços, previstos em lei complementar, por pessoa física ou jurídica de Direito Privado, com

Promulgado o CTN (Lei 5.172/66), os artigos 71 a 73 para o ISS e os 52 a 62 para o ICM foram revogados pelo Decreto-lei n. 406/68, em face das dificuldades geradas por sua implantação, tendo sido o referido DL recepcionado com eficácia de lei complementar, pelo fato de o Congresso Nacional estar, na época de sua veiculação, em recesso forçado<sup>5</sup>.

Para o ISS, a clara intenção dos pais do Código Tributário Nacional, com quem convivi e com alguns deles escrevi livros, era de centrar no estabelecimento sede o recolhimento do tributo, como também para o ICM. Tão relevante para o ICM era e é para o ICMS, que até hoje, discute-se nos Tribunais, a que Município competiria a partilha do ICMS, quando muitos Municípios participam da bacia das usinas hidroelétricas

---

estabelecimento fixo, ou sem ele, desde que tal atividade não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados. Assim, o tributo abrange também quem prestar os serviços como itinerante ou a domicílio de outrem. Lei complementar especificará os serviços tributáveis pelo imposto municipal” (*Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Forense, 1981, Rio de Janeiro, p. 291).

5. Luciano da Silva Amaro esclarece o princípio da recepção: “Por esse princípio, quando se cria novo ordenamento jurídico-político fundamental (nova Constituição), a ordem jurídica preexistente, no que não conflite, materialmente, com aquele, permanece vigorando, é aceita pela nova ordem constitucional, qualquer que tenha sido o processo de sua elaboração (desde que conforme ao previsto na época dessa elaboração, pois, não o sendo, a invalidade teria atingido a legislação já desde o seu nascimento).

Aliás, não haveria qualquer critério de referibilidade entre o processo adotado e o estabelecimento na nova Carta; como dizer que determinada lei é formalmente inválida por não ter sido estabelecida segundo processo legislativo só criado posteriormente?

O dilema é inafastável: ou a legislação anterior (cujos comandos não conflitem materialmente com os da nova Carta) é aceita pela nova ordem, mantendo-se vigente, ou é repelida totalmente (tenha a designação que tiver: lei ordinária, lei complementar, lei delegada, decreto-lei, etc.). Na segunda alternativa, porém, ter-se-ia que, num átimo, ao entrar em vigor a nova Carta, legislar-se de pronto sobre todas as matérias que exigam disciplina legal. Como tal providência é inviável, a alternativa lógica é acolher-se a legislação preexistente, até que o órgão legislativo criado pela nova Carta entenda conveniente e oportuno revogá-la ou modificá-la, impondo novos comandos legais” (*Direito Tributário* nº 3, coordenação minha, de Henry Tilbery e Hamilton Dias de Souza, José Bushatsky Editor, 1977, p. 288).

cas, prevalecendo, no Judiciário, de que pertine ao Município ONDE SE ENCONTRA A SEDE ADMINISTRATIVA DA EMPRESA<sup>6</sup>.

O artigo 12 do DL. 406/68 seguiu, pois, a intenção de seus idealizadores, sendo colocada como regra a responsabilidade do estabelecimento sede e, como exceção, o local da prestação, estando assim redigido:

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço: (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (Incluída pela Lei Complementar nº 100, de 1999)

A previsão da imposição no local da prestação de serviços, nas obras de engenharia e nas concessões da exploração de estradas, deu-se apenas em 1999.

Coube ao Ministro Demócrito Reinaldo – em interpretação que até hoje vem sendo criticada pelos que conviveram à época com os idealizadores do sistema – alterar o texto expresso do DL 406/68, sob a alegação de que, embora a lei dissesse que o tributo deveria ser recolhido no estabelecimento sede, não era justo que não o fosse no local da prestação de serviço, sendo seguido por seus pares e transformando o STJ em legislador positivo. Leia-se:

---

6. O artigo 158, inciso IV, da CF tem a seguinte dicção:

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

.....

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”; .....

EMENTA: Tributário. ISS. Sua exigência pelo Município em cujo território se verificou o fato gerador. Interpretação do art. 12 do D.L. nº 406/68.

**Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do D.L. nº 406/68)**, ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente (grifos meus)<sup>7 8</sup>.

---

7. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 1, p. 173.

8. Comentei-a dizendo: “O que choca, no texto do acórdão, é o reconhecimento inequívoco e correto de que o artigo 12 considera local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador. Confirma o ilustre magistrado que: “Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento do prestador ...”.

Como se vê, entende S.Ex<sup>a</sup>. que a lei estabelece como o local de prestação do serviço o do estabelecimento prestador. O que vale dizer, separa a letra “a” da letra “b” do artigo 12 do D.L. nº 406/68.

A sequência do discurso, entretanto, espanta quem o lê, pois conclui: “ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realize o fato gerador”!!!

Em outras palavras, diz, S.Ex<sup>a</sup>, que embora a lei considere que é o local do estabelecimento que determina o fato gerador do ISS, tal consideração de nada vale, porque ela “pretende” que não seja no local do estabelecimento, mas no da prestação de serviços que se deva recolher o ISS.

O que mais pesa, todavia, na fundamentação utilizada pelo eminente magistrado --a quem, uma vez mais, reverencio, por considerá-lo dos mais capacitados juristas deste país, nisto residindo meu espanto pela conclusão adotada-- é que, ao declarar que é sempre o local da prestação de serviços o determinante da geração do ISS, torna os autores do D.L. nº 406/68 (que vigora há 30 anos sem contestação) por desconhecedores do idioma, apesar de entre eles encontrar-se o mais renomado tributarista da atualidade, Alcides Jorge Costa. Com efeito, se é o local da prestação de serviços aquele que justifica a incidência do ISS, pergunta-se: por que a exceção da letra “b”, que declara, também, que é o local da prestação de serviços o que atrai a tributação municipal? Se é apenas o local da prestação de serviços que prevalece, pergunta-se: por que, o legislador

A decisão do Superior Tribunal de Justiça trouxe, como consequência, a insegurança jurídica, que levou inúmeros municípios a tributarem duas vezes o mesmo contribuinte pela mesma prestação de serviços, ou seja, na sua sede e no local de prestação de serviços, não se atendo à disposição legal.

As inúmeras questões que foram propostas no Judiciário, não apenas relacionadas ao artigo 12, mas também à lista de serviços e à variação de alíquotas, terminaram por levar o constituinte derivado a promulgar emenda constitucional para determinar a necessidade de lei complementar para fixar suas alíquotas máximas e mínimos (EC 37). Posteriormente, foi editada a lei complementar n. 116/2003, cujos artigos 3º e 4º pretenderam colocar, de vez, um ponto final à disputa iniciada de dupla incidência, que todos os Municípios, lastreados, de um lado, no DL 406/68 e, de outro, na jurisprudência do STJ, passaram a exigir<sup>9</sup>.

Está o início do artigo 3º da LC 116/2003 assim redigido:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: ... (grifos meus).

---

complementar, cuidou de duas hipóteses distintas, ou seja, a da letra “a” (local do estabelecimento ou domicílio do prestador) e a da letra “b” (local da prestação de serviços para as empresas de construção civil)?” (*Temas de Direito Público*, Ed. Juarez de Oliveira, 2000, São Paulo, p. 5/6).

9. O artigo 88, inciso I, do ADCT da CF tem a seguinte dicção:

“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); ...”.

Não transcrevo os 22 incisos e os 3 parágrafos, pois não se referem diretamente ao objeto deste parecer.

Por outro lado, o artigo 4º tem a seguinte dicção:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (grifos meus).

Como se percebe, a estrutura do artigo 12 do DL 406/68 foi preservada com um esclarecimento relevante, qual seja, o de que é estabelecimento prestador aquele em que o contribuinte

desenvolva a atividade de prestação de serviços

acrescentando:

de modo permanente e temporário,

mas impondo que tal estabelecimento configure uma

unidade econômica ou profissional<sup>10</sup>.

---

10. Neste sentido, leia-se decisão do STJ, RESP 11942/SP – 91,12290-4, Rel. Min. Ari Pargendler, 2ª. T., j. 06/11/95, DJU de 11/12/95, pp. 43/197:

“Tributário. ISS. Administração de Consórcios. O Imposto sobre Serviços é exigível no Município em que a empresa prestadora de serviços administra o consórcio, nada importando que capte a clientela em outros Municípios. Recurso especial não conhecido pela letra “a” (grifos nossos).

O esclarecimento posterior é meramente reiterativo do que já estava no artigo 4º do CTN.

Com efeito, dizer que são

irrelevantes as denominações de sede, filial, agência, ponto de atendimento, sucursal, entorno de representação ou contacto,

ou ainda

quaisquer outras denominações que venham a ser utilizadas

é reafirmar o disposto no referido artigo 4º do CTN, assim redigido:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação (grifos meus)<sup>11</sup>.

Embora o dispositivo seja mais amplo e abranja a própria natureza dos tributos, sinaliza que o fato gerador também independe da denominação do tributo, mas depende sim de sua materialidade.

Vou me deter no artigo 4º, visto que o 3º é quase uma reprodução do “caput” do artigo 12 do DL 406/68.

---

11. Hugo de Brito Machado assim o esclarece: “Para sabermos se um tributo é imposto, ou taxa, ou contribuição de melhoria, não importa o nome, nem a destinação do produto de sua arrecadação, mas o fato gerador respectivo. Qual o fato cujo acontecimento fará nascer a obrigação de pagar o tributo. Esse fato é que determinará se estamos diante de um imposto, de uma taxa, ou de uma contribuição de melhoria, ou de uma outra espécie de tributo” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume I, coordenação minha, Ed. Saraiva, 6ª. ed., 2011, São Paulo, p. 60).



É que o artigo 4º esclarece o que se deve entender por estabelecimento prestador e em que Município deve o ISS ser recolhido. E, claramente, declara que deve ser recolhido no local em que

desenvolva a atividade de prestar serviços.

Há, pois, uma nítida diferença entre o artigo 3º, segundo o qual, para as hipóteses de seus incisos, o local da prestação não é o do estabelecimento, mas onde se realiza o serviço, e aquele do artigo 4º, em que o estabelecimento prestador é aquele que “desenvolva a atividade de prestar serviços”<sup>12</sup>.

Nas hipóteses excepcionadas do artigo 3º, o local de prestação de serviços, independe da direção da empresa, do planejamento, da administração do estabelecimento, atividades cujo desenvolvimento pode ser realizado em outro Município.

No artigo 4º, ao contrário, é o local onde se dá o desenvolvimento da atividade da empresa, sua atuação, administração, seu planejamento que determina o local de pagamento do tributo. Vale dizer, a administração de todas as atividades da empresa é mais relevante que a mera conclusão de uma operação ou entrega deste ou daquele documento ao usuário do serviço, mormente quando este é prestado em centenas de municípios, como é o caso da consulente.

Nitidamente, o legislador complementar considerou duas hipóteses, ou seja:

---

12. Antonio A. J. Franco de Campos, ao interpretar o artigo 112 do CTN declara: “Conclusão vigésima: art. 112 — nada mais justo que a interpretação mais favorável ao sujeito passivo (a expressão “acusado”, primitiva redação, não nos parece própria), máxime no campo da ilicitude e em casos de dúvida. Entendemos não ter influído no espírito do legislador o ‘in dúbio contra fiscum’, matéria superada, ante o moderno entendimento da interpretação “pro lege”” (grifos meus) (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenação minha, vol. 2, ob. cit., p. 168).

- 1) o local de prestação do serviço, independente do desenvolvimento de atividade prestadora e
- 2) o local de desenvolvimento da atividade prestadora, independente do local onde se conclua ou se formalize qualquer operação.

Tais situações é que determinam a competência do Município para impor o ISS<sup>13</sup>.

Pensar de forma diferente é passar um atestado de incompetência legislativa ao Congresso Nacional, pois, se as exceções do artigo 3º são rigorosamente iguais à regra - e, em qualquer hipótese, o ISS seria devido no local do último ato considerado de prestação de serviços – então não haveria necessidade de dois dispositivos para dizer a mesma coisa. Em outras palavras, ou “local de prestação de serviços” e “local de desenvolvimento de atividades” são situações diferentes, que merecem tratamento diverso como se encontra nos artigos 3º e 4º da LC 116/2003, ou são iguais e, na verdade, só haveria uma hipótese, ou seja, a de que todo o ISS será sempre pago no local em que se ultima a operação, independentemente do local onde o prestador desenvolve sua atividade como um todo. Sob essa ótica, o legislador, por excesso de prolixidade ou ignorância legislativa teria preferido redigir dois artigos para dizer a mesma coisa, o que não posso admitir como homenagem à inteligência dos parlamentares que aprovaram a lei. E, no caso da consultante, como mostrarei adiante, nem isto ocorre, pois, das cinco etapas de desenvolvimento do negócio, só uma ocorre no município, não sendo sequer a última<sup>14</sup>.

---

13. Interpretar de forma distinta é cair na severa crítica de Francesco Ferrara, que fulmina o intérprete que pretenda colocar na lei, o que na lei não está, por uma questão de preferência, ou dela retirar o que nela está, por uma questão de antipatia (Francesco Ferrara, *Interpretação e Aplicação das Leis*, 2ª. ed., Coimbra, 1963, p.129).

14. À evidência, pelo processo sistemático de interpretação das leis não é possível assemelhar-se as situações mencionadas. É de se lembrar a lição de Carlos Maximiliano:

São, pois, duas situações diferentes, com dois tratamentos diversos.

Uma segunda consideração faz-se necessária.

O artigo 148 do CTN está assim redigido:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial<sup>15</sup>.

O arbitramento, portanto, só será possível nos casos de

1) omissão de informações

---

<sup>130</sup> — Consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar as palavras antecedentes com as consequentes, e do exame das regras em conjunto deduzir o sentido de cada uma.

Em toda “ciência, o resultado do exame de um só fenômeno adquire presunção de certeza quando confirmado, contrastado pelo estudo de outros, pelo menos dos casos próximos, conexos; à análise sucede a síntese; do complexo de verdades particulares, descobertas, demonstradas, chega-se até à verdade geral.

Possui todo corpo órgãos diversos; porém a autonomia das funções não importa em separação; operam-se, coordenados, os movimentos, e é difícil, por isso mesmo, compreender bem um elemento sem conhecer os outros, sem os comparar, verificar a recíproca interdependência, por mais que à primeira vista pareça imperceptível. O processo sistemático encontra fundamento na lei da solidariedade entre os fenômenos coexistentes” (*Hermenêutica e aplicação do Direito*, 9ª. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1979, p. 128).

15. Ao comentar o artigo 148 do CTN, Américo Lacombe lembra que: “A boa-fé deve ser sempre presumida como princípio geral” (*Comentários ao CTN*, vol. 2, coordenação minha, 5ª. ed., ob. cit. p. 320).

ou

- 2) falsidade de
  - a) declarações
  - b) esclarecimentos
  - c) documentos do próprio contribuinte
  - d) documentos de terceiros.

Segundo essa norma, se o contribuinte for omissivo ou falsear declarações ou documentos, só restará ao Fisco utilizar-se do arbitramento, desde que a lei ordinária preveja essa forma de lançamento, nos exatos termos da lei com eficácia de complementar, que é o CTN.

O artigo 148, todavia, é um dispositivo de legislação complementar positivo e não negativo. Por definir regras processuais, necessita de implementação em cada esfera de imposição, nestes exatos termos.

Em normas gerais complementares negativas, a lei complementar serve como teto e limite, como no caso da decadência e prescrição: nada impede que as leis ordinárias de cada esfera imponham prazo menor que o do artigo 173 (5 anos), mas proíbe que, para decair da obrigação de lançar, coloque prazo superior ao estabelecido no CTN<sup>16</sup>.

Nas normas de implementação positiva, a lei ordinária deve estabelecer os critérios, não podendo a lei complementar servir de veículo

---

16. Está o artigo 173 do CTN assim redigido:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

implementador, dada sua natureza de lei de ordenação de critérios, mas não de autoexecução.

Em outras palavras, por ser uma lei explicitadora da Constituição, enquanto conformando normas gerais, serve, à evidência, de ordenação da legislação ordinária, mas não a substitui, se não gerada, ou se gerada com abrangência maior.

Um terceiro aspecto merece ser examinado, qual seja, a delegação de competência legislativa ao Executivo, fora das hipóteses constitucionalmente previstas.

O direito tributário brasileiro rege-se pelo princípio da estrita legalidade. Não apenas pela legalidade genérica do artigo 5º da CF, cuja dicção é a seguinte, em seu inciso II:

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;<sup>17</sup>,

mas pela legalidade inelástica do artigo 150, inciso I, da Lei Suprema colocado na seção “Das limitações constitucionais ao poder de tributar”. Sua dicção é a seguinte:

---

17. Celso Ribeiro Bastos comenta: “O princípio de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei surge como uma das vigas mestras do nosso ordenamento jurídico.

A sua significação é dúplice. De um lado representa o marco avançado do Estado de Direito que procura jugular os comportamentos, quer individuais, quer dos órgãos estatais, sob as normas jurídicas, das quais as leis são a suprema expressão. Nesse sentido, o princípio da legalidade é de transcendental importância para vincar as distinções entre o Estado constitucional e o absolutista, este último de antes da Revolução Francesa. Aqui havia lugar para o arbítrio. Com o primado da lei cessa o privilégio da vontade caprichosa do detentor do poder em benefício da lei, que se presume ser a expressão da vontade coletiva” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 2º volume, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins., Ed. Saraiva, São Paulo, p. 25).

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; ...<sup>18</sup>.

Sobre tal princípio, escrevi:

Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da 'lex scripta', peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da 'lex stricta', própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): "E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar

---

18. O VI Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária (CEEU) chegou às seguintes conclusões sobre o princípio da legalidade:

‘Pergunta: O Direito tributário brasileiro consagra a reserva formal da lei ou apenas a reserva absoluta?’

Plenário: O Direito tributário brasileiro consagra ambas as reservas, entendendo-se por reserva formal da lei o fato de ser indispensável ato legislativo (CF, art. 46,111 até VI) como veículo para instituir ou alterar tributo e como reserva absoluta o fato de competir à lei a descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado). DL pode instituir ou aumentar tributo desde que observados, cumulativamente, os requisitos constantes da urgência e interesse público relevante” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 7, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 269).

o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento”.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do ‘*numerus clausus*’ veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas<sup>19</sup>.

Ora, a legalidade inextensível, inelástica, de reserva absoluta da lei formal não permite interpretações flexibilizadoras<sup>20</sup>, nem admite a de-

---

19. Resenha Tributária, 154:779-82, Seção 2.1., 1980 in *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Co-edição CEEU/FIEO, Editora Saraiva, 1982, p. 57/58.

20. Yonne Dolácio de Oliveira em *O princípio da tipicidade no direito tributário brasileiro* (Saraiva, 1970) e os autores do *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 6, a saber: Aires Fernandino Barreto, Anna Emilia Cordelli Alves, Antonio José da Costa, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Cecília Maria Piedra Marcondes, Célio de Freiras Batalha, Dejalma de Campos, Dirceu Antonio Pastoreio, Edda Gonçalves Maffei, Fábio de Sousa Coutinho, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Meio, Ricardo Mariz

leção de competência ao Executivo. Se o permitisse, bastariam dois artigos - no primeiro, o legislador delegaria, por exemplo, ao Poder Executivo estabelecer as bases de cobrança do ISS e, no segundo, revogaria as disposições em contrário - para que, com base no princípio da legalidade elástica, a Administração passasse a disciplinar o lançamento.

O princípio da legalidade inextensiva não admite delegação de competência, nem permite a utilização da “discricionariedade” administrativa em matéria tributária, visto que, por ele, tudo o que for colocado no regulamento terá que estar, explícita ou implicitamente, disciplinado na lei<sup>21</sup> 22.

---

de Oliveira, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira e Yoshiaki Ichihara (Resenha Tributária/CEEU, 1981), dedicado ao tema “O princípio da legalidade”, adotaram concepção doutrinária idêntica àquela que exponho neste parecer.

21. Gilberto de Ulhôa Canto e Fábio de Sousa Coutinho lembram que: “1. O princípio de legalidade não é restrito ao direito tributário. Prevalece também em outros ramos do direito, prescrevendo que certas normas -- pela onerosidade que os efeitos de sua aplicação causam às pessoas, à sua liberdade ou ao seu patrimônio-- devem, necessariamente, constar de lei.

2. O princípio da legalidade aplica-se, por exemplo --e isso é pacífico-- às normas penais, que definem crimes e fixam penas, só admissíveis quando expedidas pelo Poder Legislativo, assim entendido aquele corpo de representantes escolhidos pelo povo, seja por eleição direta ou indireta, segundo o sistema eleitoral que prevalecer no país de que se trate.

3. Quando se tem em vista particularmente o direito tributário, princípio da legalidade remonta ao ano de 1215, quando, no conhecido episódio da confrontação com os barões feudais ingleses que o sustentavam, João Sem Terra aceitou, na Magna Charta, a regra política “no taxation without representation”, regra esta que passou a prevalecer, em todos os países civilizados do mundo, quanto à instituição e à cobrança de tributos” (*Princípio da legalidade: Cadernos de Pesquisas Tributárias* vol. 6, 2ª tiragem, Co-ed. CEU/Resenha Tributária, 1991, p. 289).

22. Maria Helena Diniz ensina: “DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA. Direito administrativo. Poder do agente público de agir ou não agir, de avaliar ou de decidir atos de sua competência, dentro dos limites legais, segundo critérios de oportunidade em conveniência para a consecução do interesse público. É, na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, a margem de liberdade conferida pela lei ao administrador para que este cumpra o dever de integrar com sua vontade ou juízo a norma



Ora, o arbitramento, permitido pelo CTN, não pode ser alargado pela lei ordinária e, menos ainda, pelos regulamentos administrativos.

Colocadas tais premissas, passo agora a examinar o objeto do parecer.

A consulente tem por objeto social:

(i) administração de cartões de crédito; (ii) realização de operação de crédito para financiamento de bens e serviços a pessoas físicas e jurídicas; (iii) realização de operação de crédito para financiamento de capital de giro a pessoas jurídicas; e (iv) todas outras modalidades autorizadas pelo Banco Central do Brasil<sup>23</sup>.

É, pois, a consulente uma empresa cuja finalidade social é trabalhar com política de crédito voltada ao consumidor e ao pequeno lojista, no que hoje se denomina “Sistema Empresa”. Gerencia, pois, a empresa, o crediário nas diversas lojas filiadas ao Sistema, trabalhando em mais de 1.000 municípios brasileiros com aproximadamente 150.000 empresas. Sua atuação é voltada para as classes C, D e E.

O modelo consiste em manter um conjunto de dados dos consumidores, pessoas naturais que utilizam o cartão de crédito, para efetuar o pagamento de bens que adquirem ou serviços que tomam. O cartão permite, portanto, que na aquisição destes bens e serviços, o consumidor use-o como meio de pagamento, sendo a consulente a responsável pela adimplência da operação por sua matriz, em nome do cliente, junto aos estabelecimentos fornecedores.

Todas estas operações são gerenciadas da matriz, **QUE MANTÉM O CADASTRO ÚNICO DE SEUS CLIENTES**.

É fundamental lembrar que todos, todos, todos os contratos entre os

---

jurídica, diante do caso concreto, segundo critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal” (*Dicionário Jurídico*, vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 190).

23. Contrato Social, Jucesp.

150.000 clientes

e a

empresa

são firmados em

município da matriz,

onde se encontra a diretoria da empresa, inclusive a diretoria comercial, onde se situa o estabelecimento matriz, onde desenvolve as atividades que resultarão na prestação de serviços em mais de 1.000 municípios, nos quais a utilização de seus cartões de crédito são permitidos<sup>24</sup>.

---

24. Edison Aurélio Corazza, citando Elizabeth Nazar Carrazza, lembra que: “Elizabeth Nazar Carrazza é precisa, enfatizando que o titular da competência, ou seja, o legislador, (...) deve, portanto verificar, na própria Carta Magna: a) qual o fato ou conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); b) até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato imponible (limitações ao aspecto espacial); e d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal).

Merece destaque especial a afirmação feita pela professora paulista, de que a verificação das limitações, quanto ao aspecto espacial, deve se dar, primeiro, através das disposições constitucionais. Como dito anteriormente, é a lei que estrutura as condicionantes de tempo e lugar de sua aplicação, no entanto, dada a repartição rígida e exaustiva da matéria tributária vigente no sistema brasileiro, estas condicionantes, embora não expressas textualmente na Constituição, são dela extraídas, para determinação do sentido, significado e alcance das normas infraconstitucionais.

De fato, ao atribuir a competência aos Municípios para instituir o imposto sobre a prestação de serviços de outra natureza, se infere, da Magna Carta, que esta tributação se limitará àqueles serviços prestados dentro do território do titular da competência impositiva. Os serviços realizados fora dos limites territoriais do Município não apresentam, para este mesmo Município, nenhuma relevância no que diz respeito a tributação pelo ISS. Noutros dizeres, somente é passível de exigência do ISS, por um determinado Município, os serviços realizados (ocorridos) em seu território” (grifos meus) (*ISS na*

Ora, tal fato não é sequer ignorado pela fiscalização, que declara, no auto lavrado, que o município da matriz é

sede administrativa da empresa, onde é alocada somente a diretoria  
(grifos meus).

Ao contrário dos regimes de direito administrativo, em que as diretorias são apenas órgãos do ente público, NO DIREITO COMERCIAL, A DIRETORIA É O NÚCLEO DA EMPRESA, sem o qual a empresa inexistente<sup>25</sup>.

É de se lembrar, também, que o serviço prestado aos usuários dos cartões de crédito da empresa realiza-se em cada Município onde

compram,

e

pagam com cartão de crédito,

devendo a matriz reembolsar o estabelecimento – um dos 150.000 espalhados pelo Brasil – contra a apresentação da conta.

---

*Lei Complementar n. 116/2003*, Quartier Latin/IPT Inst. de Pesquisas Tributárias, São Paulo, 2004, p. 23).

25. A Comissão de Redação da Enciclopédia Saraiva de Direito assim define o que seja diretoria:

“DIRETORIA: órgão (stricto sensu) diretor de urna associação civil, de urna sociedade comercial, ou, ainda, de urna divisão jurisdicional ou de um departamento da administração pública, Comissão diretora. Diretorado. Cargo de diretor.

No direito civil e no comercial, a diretoria constitui o órgão supremo de administração e deliberação. O mesmo não ocorre, todavia, no direito administrativo, pois, no serviço público, a diretoria é um órgão que está sempre subordinado a um poder hierárquico superior numa secretaria ou num Ministério” (grifos meus) (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 28, Ed. Saraiva, São Paulo, 1977, p. 406).

Aliás, todas as cinco relações jurídicas do Sistema Empresa consistem em

1) a empresa terceiriza a produção, emissão e distribuição dos cartões de crédito, o que vale dizer, A MATRIZ é que, por sua direção, que, na linguagem do artigo 4º da Lei Complementar 116/03,

“desenvolve a atividade de prestação de serviços em 150.000 estabelecimentos e mais de 1.000 municípios”,

através de terceiros que

produzem,

emitem e

distribuem

os cartões de crédito<sup>26</sup>.

2) A segunda operação é estabelecida entre o consumidor, mediante pagamento da STN, e a empresa (são aproximadamente 4.000.000 cartões emitidos);

3) A terceira operação é firmada entre a empresa e o estabelecimento fornecedor (150.000 estabelecimentos), SENDO ESTA A MAIS RELEVANTE, pois é na aquisição de bens e serviços que a operação real se concretiza. A matriz, nestas operações, responsabiliza-se pelo pagamento da transação realizada contra o pagamento de uma taxa de administra-

---

26. Darcy Arruda Miranda Jr. lembra que: “A diretoria que é, se assim podemos chamá-la, o órgão executivo da sociedade, não pode ser composta por menos de dois membros, ainda que o estatuto, respeitado esse número, possa estabelecer uma quantidade variável, contida entre um máximo e um mínimo, cuja nomeação ficaria a critério do conselho de administração, e, não havendo este, da assembléia geral” (grifos meus) (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 28, ob. cit. p. 407).

ção. Tais CONTRATOS SÃO FIRMADOS EXCLUSIVAMENTE COM A MATRIZ;

- 4) A quarta operação é realizada entre o consumidor e o estabelecimento conveniado para fornecer produtos e prestar serviços;
- 5) A quinta operação, também realizada pela matriz, é formalizada com o estabelecimento financeiro que fornecerá o crédito necessário para a manutenção da atividade econômica.

Ora, todas as operações

- 1) planejamento;
- 2) desenvolvimento;
- 3) terceirização da emissão, distribuição;
- 4) contratação das empresas credenciadas;
- 5) pagamento das operações
- 6) expansão da rede de fornecedores,

são feitas com a matriz, cabendo às filiais -em parte apenas- o contato com os consumidores e não com os estabelecimentos prestadores de serviços<sup>27</sup>.

---

27. Nada obstante criticar a decisão do STJ, Adriana Stamato de Figueiredo e Douglas Mota reconhecem que a Lei Complementar n. 116/03 continua a prestigiar o local do sede do estabelecimento prestador como aquele que tem a obrigação de recolher o ISS: “A partir de então, muitos prestadores que são estabelecidos em uma localidade, mas prestam serviços em outra(s), passaram a ser tributados por ambos os Municípios, ficando, portanto, sujeitos à dupla tributação, pois continuavam obrigados ao pagamento do imposto em seus Municípios, embora o tomador estivesse retendo o tributo para o seu próprio.

Na lei em comento, a regra geral do art. 12 do DL 406/68 é mantida, ou seja, o imposto continuará sendo devido ao Município do estabelecimento prestador. Porém, as exceções a essa regra foram ampliadas, de forma que muitos dos serviços em que a prestação ocorre no próprio domicílio do tomador ficarão sujeitos ao pagamento neste Município” (*ISS – Lei 116/2003*, coordenação minha e de Marcelo Magalhães Peixoto, Ed. Juruá/APET, 2004, Curitiba, p. 15).

Em outras palavras, O ESTABELECIMENTO ONDE SE ENCONTRA A DIREÇÃO DA CONSULENTE E EM QUE SE FAZ TODA A CONDUÇÃO DOS NEGÓCIOS, desde a emissão dos cartões, por terceirização, até contratação com os estabelecimentos fornecedores, a obtenção dos créditos em todo o país, a responsabilização pelo pagamento das operações, É AQUELE QUE EFETIVAMENTE PRESTA O SERVIÇO<sup>28</sup>.

Ora, se o desenvolvimento de todas as operações é concretizado na matriz, se todos os contratos com os reais fornecedores de mercadorias e prestação de serviços são feitos pela matriz, se todas as operações são asseguradas ou pagas pela matriz, se toda a contratação da emissão de cartões e sua terceirização é realizada pela matriz, se os créditos e financiamentos são firmados pela matriz, se a direção e administração de toda a empresa está na matriz, se as operações sob o controle da matriz são realizadas (compra e venda e pagamento de cartões) em mais de 1.000 municípios e com 150.000 empresas, como pretender que todo este complexo de operações deva ser desconsiderado para se considerar, apenas, os contratos com os consumidores – que consomem produtos em mais de mil municípios – acordados em 3 Municípios? Como considerar a mera colocação dos cartões como a única operação realizada pela empresa e pretender cobrar ISS em 50% de todos eles, mediante

---

28. Betina Treiger Grupenmacher reconhece que o aspecto espacial da incidência do ISS não é muito diferente do DL 406/68 e que pode ser no local da prestação de serviços (numerus clausus) mas que a regra geral é na sede do estabelecimento prestador: “Muito embora o regramento acima descrito tenha representado uma evolução em relação ao disposto no art. 12 do Dec.-lei 406/68, não foi bastante em si mesmo a afastar a inconstitucionalidade preexistente, criada pelo legislador complementar de 1968. Contrariamente, manteve-a intocável, já que a regra veiculada pelo art. 3º da LC 116/03 é, na sua essência, a mesma, ou seja, o tributo é devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta deste, no domicílio do prestador” (*ISS – Lei 116/2003*, coordenação minha e de Marcelo Magalhães Peixoto, ob. cit., p. 78).

arbitramento que, na lei municipal, tem extensão maior do que lhe permite o CTN<sup>29</sup>?

Conforme relação fornecida dos principais Municípios onde se localizam os estabelecimentos credenciados pela matriz, em uma das diversas operações realizadas pelo estabelecimento sede. Ou seja, são contratos firmados NA MATRIZ com estabelecimentos situados em outros municípios para a prestação de serviços ou fornecimento de produtos a consumidores possuidores de cartões produzidos, emitidos e distribuídos pela empresa, através de seu estabelecimento principal, em sistema de terceirização. Inúmeros são os municípios mais importantes de empresas conveniadas, onde efetivamente o consumidor usufrui do serviço prestado pela empresa em face dos contratos firmados na MATRIZ.

Ora, pretender que o local onde se desenvolve toda essa intensa atividade seja um mero escritório de administração – é de se lembrar que a administração é o coração de uma empresa- sem outras responsabilidades empresariais e que todo o complexo de operações acima descrito é irrelevante, devendo-se tributar, por arbitramento, o estabelecimento filial, que só contata o consumidor ao entregar-lhes o cartão, representa, à evidência, desconsiderar a verdade material e os mais elementares fatores de administração empresarial.

Se a digna fiscalização – que respeito e reconhecimento, pelas informações que tenho, como proba e competente – tivesse visitado o estabelecimento matriz, não lavraria o auto de infração, até porque conheceria todas as etapas dos serviços prestados pela consultante, aqui descritos<sup>30</sup>.

---

29. Quando a lei ordinária fere a lei complementar, está-se perante uma ilegalidade direta e uma inconstitucionalidade indireta de acordo com a jurisprudência do STF, que mencionamos, Gilmar Mendes e eu, em nosso livro “Controle concentrado de Constitucionalidade” (2009, 3ª. ed.).

30. Escrevemos, Marilene Talarico Martins Rodrigues e eu: “Estabelecimento prestador: considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denomina-

Todas estas operações foram comunicadas à fiscalização que reconhece que:

a empresa apresentou, em forma magnética, os arquivos contendo as operações de prestação de serviços dos anos 2004 a 2009

acrescentando:

segundo o entendimento da empresa

referente

---

ções de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal escritório de representação ou contacto ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (4°).

A Lei Complementar 116/03, procurou, assim, definir estabelecimento, para efeitos de incidência do ISS, com alcance bastante amplo, considerando “estabelecimento prestador” o local onde o contribuinte desenvolver a atividade de prestar serviços, podendo ser de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, escritório de representação, contacto ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas, desde que configure unidade econômica ou profissional, a exemplo do conceito de “estabelecimento”, para efeitos de incidência do ICMS.

O conceito de “estabelecimento”, para efeitos de ICMS, é determinado pelo art. 11, § 3° da Lei Complementar 87, de 13.09. 1996, nos seguintes termos: ‘Art. 11. O local da operação ou da prestação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

§ 3° Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde as pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como se encontram armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I— na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação;

II— é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III — considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado.

IV — respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular” (*ISS – Lei 116/2003*, coordenação minha e de Marcelo Magalhães Peixoto, ob. cit. , p. 249/250).



à filial do Município autuador.

Todas as operações de utilização dos cartões de crédito emitidos da matriz, com estabelecimentos contratados pela matriz, realizadas no município por consumidores detentores de tais cartões foram entregues à fiscalização através de arquivos contábeis.

A exigência posterior de que a empresa revelasse todas as atividades realizadas pela matriz não poderia e nem deveria ser atendida, na medida em que se trata de exigência FORA DA ALÇADA DE COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO. Operações realizadas em outros municípios pelos detentores de cartão da empresa com estabelecimentos contratados pela matriz da empresa, desbordam da competência dos agentes que fiscalizam a filial.

É de se lembrar, ainda, que a contabilidade, todos os contratos com estabelecimentos fornecedores, emissores de cartões e instituições financeiras e tudo o que se refere ao

desenvolvimento da prestação de serviços

encontram-se no município de seu estabelecimento matriz<sup>31</sup>.

Juntou o contribuinte as fotos da matriz, não tendo a fiscalização se dignado a visitá-la, como de ordinário procedem agentes de outros mu-

---

31. Guilherme Cezaroti lembra que: “Ressalte-se que, para ser considerado um estabelecimento para fins de incidência do ISS, basta ser o local da prestação que, ao mesmo tempo, configure uma unidade econômica ou profissional. Ou seja, a configuração de um estabelecimento decorrerá de elementos de fato e não de características jurídicas. Será o exercício de uma atividade, aliado à identificação de uma instalação como unidade distinta e relevante que a faça apresentar-se perante a clientela, a fiscalização tributária, os concorrentes, que irá qualificar um estabelecimento prestador de serviços” (grifos meus) (*ISS – Lei 116/2003*, coordenação minha e de Marcelo Magalhães Peixoto, ob. cit., p. 217).

nicípios, quando suspeitam da existência de estabelecimentos fantasmas, que devem ser desconsiderados.<sup>32</sup>

Pelas fotos, limitou-se a concluir que não se trata de unidade econômica, mas de mera sede administrativa de empresa, sem levar em conta as peculiaridades da atividade desenvolvida por ela. Com efeito, tais atividades necessitam de estabelecimentos financiadores, que não são contratados pelas filiais; de estabelecimentos fornecedores de serviços e produtos, cujos contratos são celebrados na matriz (150.000) e não em suas filiais; de cartões de crédito que são, por terceirização, encomendados/produzidos a partir da matriz, e não pelas filiais; de responsabilização e pagamentos que são feitos pela matriz e não pelas filiais. Vale dizer: o mero atendimento ao cliente não representa TODO O SERVIÇO PRESTADO PELA CONSULENTE, nem configura a efetiva prestação de serviços resultante de uma cadeia de cinco operações –todas de responsabilidade da matriz- que permite ao consumidor o usufruto dos benefícios do Sistema Empresa<sup>33</sup>.

Assim, pretender a fiscalização diminuir a importância da atividade realizada na matriz para fins de caracterização do fato gerador, dizendo que a sede é

apenas administrativa

---

32. Em nossa apresentação ao livro que coordenamos sobre o ISS, Marcelo Magalhães Peixoto e eu escrevemos: “O problema maior, de definição do local de prestação de serviço para determinação da incidência do ISS, não teve resolução brilhante, mas a disciplina instituída acabou por ser melhor que a situação gerada pela decisão do Superior Tribunal de Justiça, que levou a maioria das prefeituras a cobrar duas vezes o tributo (no local do estabelecimento prestador e no local da prestação dos serviços).”

O legislador complementar houve por bem definir os serviços sujeitos a um ou outro regime especial, muito embora de forma insuficiente, pois descritiva” (os grifos não constam do texto impresso) (*ISS – Lei 116/2003*, coordenação minha e de Marcelo Magalhães Peixoto, ob. cit., p. 7).

33. Denominou-se o pagamento desta taxa de manutenção pelo usuário de Serviço de Transação Nacional.

onde

se aloca a diretoria,

repito,

a diretoria,

implica tornar acéfalo o negócio empresarial, pois permite concluir que o ato de administrar, de dirigir, de contratar, de selecionar e negociar com os estabelecimentos fornecedores de produtos e serviços, de obtenção de crédito, de centralização da contabilidade, de recolhimento de tributos em todas as esferas, de controle de operações em 1.000 municípios, com mais de 150.000 estabelecimentos, é irrelevante, já que SÓ HAVERIA UMA OPERAÇÃO IMPORTANTE, que é o atendimento ao cliente!

Evidentemente, o auto de infração desconsidera a verdade material ao desconhecer a realidade empresarial e o que seja uma unidade econômica, a que o artigo 4º da LC 116/2003 faz menção.

Pela lista de estabelecimentos conveniados transcrita no parecer, percebe-se que a matriz trabalha com mais ou menos 1.000 municípios, dos quais os mais relevantes lá estão citados.

Agiu, portanto, corretamente a empresa em oferecer à administração do Município a relação de todas as operações ocorridas no Município, onde o ISS foi pago.

Para encerrar esta parte - de rigor, a principal do parecer -, volto às considerações iniciais, ou seja, que o artigo 4º, da LC 116/2003 faz menção ao local em que há o

desenvolvimento das atividades

do contribuinte e este é, decididamente, o estabelecimento sede-matriz, que constitui a verdadeira unidade prestadora de serviços de gestão do crédito<sup>34</sup>.

No encerramento deste parecer, relembro que a LC de normas gerais, por ser ordenadora da produção legislativa ordinária, serve de limitação à elaboração legislativa das entidades da Federação, enquanto impeditiva de regulação inferior que ultrapasse seus limites. A lei ordinária não pode, por exemplo, criar uma decadência de sete anos, em face do limite estabelecido no artigo 173 do CTN, como já no início explicitiei.

Ora, o artigo 20 da Lei Municipal está assim redigido:

Artigo 20º - Através de processo regular, o preço dos serviços poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal nas seguintes hipóteses a na forma em que o Regulamento dispuser sem prejuízo das penalidades cabíveis:

I - Não exibição ao fisco, dos elementos necessários à comprovação do preço, incluídos os casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais comprobatórios;

II - Quando houver fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real da prestação dos serviços, ou quando o declarado for notoriamente inferior ao corrente na praça;

III - Quando o sujeito passivo não estiver inscrito na repartição fiscal competente,

---

34. Ana Maria Ferraz Augusto esclarece que as empresas são unidades econômicas, a que se referiu o artigo 4º da LC 116/03: “ Tanto em economia quanto em direito diversos significados têm sido atribuídos à expressão “empresa”. Fala-se de empresa como unidade de produção, unidade econômica, atividade econômica, empreendimento, lugar de organização da produção e pessoa jurídica, simples referência a esses sentidos deixa transparecer que as controvérsias uno resultam apenas da pretensão de elaborar-se um conceito jurídico distinto de seu fundamento econômico.

Alfredo Rocco, considerando a organização do trabalho como o elemento constitutivo específico da empresa, definiu-a como a organização para produzir, o que corresponde à reunião e coordenação dos fatores da produção” (grifos meus) (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 31, Ed. Saraiva, São Paulo, 1977, p. 274/275).

tendo extensão maior do que o permitido, no que concerne às hipóteses mencionadas, como é o caso do inciso 3, e menor do que estabelece na LC no que concerne o direito do contribuinte à avaliação contraditória.

Com efeito, o artigo 148 do CTN, já comentado, está assim disposto, repito:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial (grifos meus).

Ora, todos os documentos das operações no Município autuador foram apresentados e merecem fé, pois atestam as operações lá realizadas<sup>35</sup>.

Por outro lado, todos os balancetes de todas as operações realizadas fora do Município autuador, em mais de 1.000 Municípios, a partir do município da matriz, tiveram seu valor considerado válido para fins de arbitramento, a partir DOS BALANCETES FORNECIDOS pela matriz referentes a todas as suas operações, em clara demonstração de que houve exibição ao Fisco:

a) dos documentos das operações realizadas no município; e

---

35. Zuudi Sakakihara, ao comentar o artigo 148 do CTN, esclarece: “Caberá ao Fisco comprovar, ainda que mediante indícios, a existência da circunstância que legitima a prática do arbitramento, que é o fato de serem omissos, ou não merecerem fé as informações e os documentos apresentados pelo sujeito passivo, ou por terceiro a isso obrigado” (grifos meus) (*Código Tributário Nacional Comentado*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999, p. 576).

b) da movimentação geral no Brasil, se não, não teria havido base de cálculo para o arbitramento indevido<sup>36</sup>.

Houve exibição das operações realizadas no município, não havendo necessidade de exibir-se documentação do que não está na competência impositiva do Município autuador. Por outro lado, a fiscalização não contestou o valor e os preços reais das prestações de serviços, que foram considerados para efeitos de arbitramento das atividades realizadas no Município, apenas incorporando à exigência fiscal os valores de todas as operações realizadas FORA DO município autuador, em mais de 1.000 Municípios.

Ora, a pretensão do município autuador de AVANÇAR NA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA DE OUTROS MUNICÍPIOS, sem sequer seus agentes terem se dado ao trabalho de visitar o estabelecimento matriz e apesar de reconhecerem, que ali é a sede da administração, que lá está a diretoria e de que todas as atividades constantes dos balancetes que viabilizam a utilização de cartões de crédito pelos consumidores, em mais de 150.000 estabelecimentos - como emissão, responsabilização, pagamento de cartões, financiamentos e contratos – têm lugar na MATRIZ, faz com que o arbitramento tenha desrespeitado o artigo 148 do CTN, vício no qual também incorre a lei municipal, que cria hipóteses de arbitramento mais extensas do que as permitidas pela lei complemen-

---

36. Eduardo Domingos Bottallo lembra que: “Portanto, o serviço sobre o qual pode incidir o imposto em exame é o colocado ‘in commercium’ (no mundo dos negócios), sendo submetido, em sua prestação, ao regime de direito privado, que se caracteriza pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes.

Este conceito é suficientemente ‘lato’, de modo a albergar toda e qualquer prestação de utilidade, tanto material (v.g., uma obra de engenharia), quanto imaterial (p. ex., os serviços prestados por profissionais liberais ‘stricto sensu’), que consista na execução de uma obrigação de fazer. Mesmo quando a prestação de serviços concretiza-se em utilidades materiais, ‘o fazer haverá de prevalecer sobre o dar’” (*O ISS e a LC 116*, Dialética, São Paulo, 2003, p. 79).

tar. É de se lembrar, todavia, que a própria lei municipal não foi descumprida, em face de ter

havido exibição dos documentos das operações no município

e

o preço real foi rigorosamente igual ao do arbitramento.

O fato é que a digna fiscalização NÃO CONSIDEROU, NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELA EMPRESA, todo complexo de operações realizadas pela matriz para que os usuários possam usufruir do crédito nos 150.000 estabelecimentos contratados pela matriz para fornecer produtos e serviços em mais de 1.000 Municípios (!), assim como os contratos de financiamento, que viabilizam os cartões de crédito, com estabelecimentos bancários formalizados exclusivamente pela matriz<sup>37</sup>.

Em termos diferentes, as operações, que foram completadas no Município (utilização de cartões em estabelecimentos lá credenciados), tiveram o tributo recolhido àquele município, independentemente de outras operações terem sido realizadas fora de seu território. É que a principal operação é aquela em que o cartão é utilizado em estabelecimento comercial ou prestador de utilidade, gerando a responsabilidade de garantia

---

37. Carlos Valder do Nascimento comenta: “É da maior importância o fato jurídico consubstanciador do critério espacial. Assim, tal fato há de ocorrer no espaço territorial do Município “onde se configuram realizados os aspectos material e temporal da hipótese de incidência”. Isto porque a base geográfica, sobre a qual ele exerce sua jurisdição, é de relevo fundamental para a caracterização do fato imponible.

Cumpra ponderar, pois, que a determinação do lugar é da maior significação para a fixação da hipótese de incidência, posto possibilitar a solução de problemas decorrentes do poder tributário municipal. Dentre eles, a questão de soberania, de sujeição fiscal, e os conflitos territoriais suscitados no tocante ao local de cobrança do imposto sob comento” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. I, coordenação minha, ob. cit. p. 610).

ou pagamento da matriz para o estabelecimento credenciado. É de se lembrar que, em alguns Municípios, o tributo é, inclusive, recolhido na fonte.

E o próprio critério adotado de 50% do ISS para um Município e 50% para outro carece de qualquer sustentação, pois foi aleatoriamente apresentado, como se o mesmo percentual de contato com consumidor FOSSE igual nos dois Municípios, desconsiderando todas as demais operações do Sistema Empresa!

O arbitramento, como técnica de lançamento de ofício, não pode, pois, ser aplicado à hipótese.

Por fim, é de se refletir que sequer o auto descreve por que razão considerou como prestação de serviços apenas uma das cinco operações (relação entre consumidor e filial) e não as demais quatro, principalmente, aquela que viabiliza a prestação (relação entre o consumidor e o estabelecimento fornecedor). Não se refere, em nenhum momento, ao que é a operação global de prestação de serviços da empresa, que, como descrito no início, é de complexidade administrativa, pressupondo 5 grandes operações (emissão, produção e distribuição de cartões, contratação de estabelecimentos fornecedores de produtos e prestação de serviços, contratação de estabelecimentos financiadores, relação entre o consumidor e o estabelecimento fornecedor de produtos ou serviços que se faz entre em mais ou menos 1.000 municípios do Brasil e as operações entre a empresa e os estabelecimentos financiadores, quatro destas operações realizadas exclusivamente na ou a partir da MATRIZ.

O pagamento, portanto, de ISS pela filial concerne exclusivamente a operações que se completaram no USO DO CARTÃO na própria cidade, nos estabelecimentos ali sediados e que são conveniados com a matriz<sup>38</sup>.

---

38. Lembro para finalizar a explicação obtida da consultante de como funciona o sistema: “Em razão da deficiência de crédito na praça, àquela época. a empresa espe-



Em face de todo o exposto, entendo que o auto de infração não se reveste dos elementos jurídicos necessários, principalmente do ponto de vista da legalidade da imposição, em que a exigência deve decorrer de lei, visto que o artigo 18, incisos I e II, da lei municipal cuidam de serviços prestados no município, o III cuida do tomador ou beneficiário de serviço, à evidência, a ele prestado, hipóteses, que foram rigorosamente aquelas pela consulente seguidas, ao recolher o ISS devido para tais operações no Município autuador<sup>39</sup>.

---

cializou-se na gestão do crediário. Naquela época, as linhas dos bancos eram bastante restritas e as pequenas e micro-empresas tinham dificuldades para gerir seus fluxos de caixa, já que seus limites de crédito não eram suficientes para manter o crescimento das vendas e os estoques.

Esse cenário igualmente motivou a empresa a transformar-se em uma empresa com uma política de crédito voltada ao consumidor e ao pequeno e médio lojista. Surgiu o Sistema Empresa, cuja empresa passou a gerenciar o crediário nas diversas lojas afiliadas. A preocupação com rapidez, eficiência e baixos custos já havia levado a empresa a lançar o Cartão Empresa, cujas funções em sua concepção restringiam-se à identificação do consumidor e, portanto, à facilitação de cadastro do consumidor no estabelecimento varejista.

O crescimento dessa operação fez com que se buscassem alternativas tecnológicas e operacionais. Assim, concentrando em uma única empresa a captação de novos clientes ou titulares, o credenciamento de estabelecimentos comerciais varejistas e, também, a captura das transações eletrônicas realizadas, em 2001 nasceu a Empresa Administradora de Cartões de Crédito Ltda., desenvolvendo uma bem sucedida operação de cartões de crédito voltada para as classes C, D e E.

O modelo consiste em cadastro ou conjunto de dados dos consumidores, pessoas naturais, as quais, por intermédio da utilização do cartão, podem efetuar o pagamento dos bens adquiridos ou dos serviços tomados da rede de estabelecimentos afiliados. A transação consiste no pagamento total ou parcelado, pelo cliente, de qualquer aquisição de bens ou serviços tomados do estabelecimento, por meio da utilização do cartão de crédito como meio de pagamento”.

39. O artigo 18, incisos I e II da Lei Municipal está assim redigido:

“Artigo 18º - O local da prestação do serviço, para efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

I - o do estabelecimento prestador ou na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

II - no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação”.

Nas considerações preliminares a este parecer, ao falar do princípio da estrita legalidade, referi-me a inextensividade do princípio da estrita legalidade e tipicidade fechada, próprios da lei tributária. É exatamente, à luz de tal perfil que o auto não se sustenta, inclusive à falta de discriminação da própria atividade pretendidamente tributável pela fiscalização, cuja complexidade transcende de muito o mero atendimento do consumidor<sup>40</sup>.

Entendo, pois, que o AI não procede, nada obstante o respeito que mantenho pela digna fiscalização, que é o mesmo que sempre manifestei, nesta e em outras oportunidades, ao Fisco do Município.

S.M.J.

São Paulo, 20 de junho de 2011.

---

40. Escrevi sobre as limitações ao poder de tributar na Constituição: “O primeiro dos princípios por ele expressamente contemplado, é o da legalidade, que, como já se viu anteriormente, direito tributário, é estrita. Estava consagrado no direito anterior. não tendo sofrido alterações.

O CTN, portanto, continua inatacável, em seu art. 97.

O que de mais importante existe no dispositivo é a inexistência de ressalva, com o que a lei é fundamental sempre e sem limitações” (*Uma teoria do tributo*, Quartier Latin, São Paulo, 2005, p. 362).

## JURISPRUDÊNCIA



## INTEIRO TEOR

### DESCAMINHO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.

Habeas Corpus 85.942 São Paulo

Relator : Min. Luiz Fux

Pacte.(s) : Fábio Bussab Saliba

Impte.(s) : Sérgio Rosenthal e Outro(a/s)

Coator(a/s)(es) : Superior Tribunal de Justiça

Ementa: PENAL. *HABEAS CORPUS*. DESCAMINHO (ART. 334, § 1º, ALÍNEAS “C” E “D”, DO CÓDIGO PENAL). PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE. ABRANGÊNCIA PELA LEI Nº 9.249/95. NORMA PENAL FAVORÁVEL AO RÉU. APLICAÇÃO RETROATIVA. CRIME DE NATUREZA TRIBUTÁRIA.

Os tipos de descaminho previstos no art. 334, § 1º, alíneas “c” e “d”, do Código Penal têm redação definida pela Lei nº 4.729/65.

A revogação do art. 2º da Lei nº 4.729/65 pela Lei nº 8.383/91 é irrelevante para o deslinde da controvérsia, porquanto, na parte em que definidas as figuras delitivas do art. 334, § P, do Código Penal, a Lei nº 4.729/65 continua em pleno vigor.

Deveras, a Lei nº 9.249/95, ao dispor que o pagamento dos tributos antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade dos crimes previstos na Lei nº 4.729/65, acabou por abranger os tipos penais descri-

## JURISPRUDÊNCIA

tos no art. 334, § 1º, do Código Penal, dentre eles aquelas figuras imputadas ao paciente - alíneas “c” e “d” do § 1º.

A Lei nº 9.249/95 se aplica aos crimes descritos na Lei nº 4.729/65 e, *a fortiori*, ao descaminho previsto no art. 334, § 1º, alíneas V e “d”, do Código Penal, figura típica cuja redação é definida, justamente, pela Lei nº 4.729/65.

Com efeito, *in casu*, quando do pagamento efetuado a causa de extinção da punibilidade prevista no art. 2º da Lei nº 4.729/65 não estava em vigor, por ter sido revogada pela Lei nº 6.910/80, sendo certo que, com o advento da Lei nº 9.249/95, a hipótese extintiva da punibilidade foi novamente positivada.

A norma penal mais favorável aplica-se retroativamente, na formado art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal.

O crime de descaminho, mercê de tutelar o erário público e a atividade arrecadatória do Estado, tem nítida natureza tributária.

O caso *sub judice* enseja a mera aplicação da legislação em vigor e das regras de direito intertemporal, por isso que dispensável incursionar na seara da analogia *in bonam partem*.

Ordem CONCEDIDA.

## A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conceder a ordem de *habeas corpus*, nos termos do voto do relator. Brasília, 24 de maio de 2011.

Luiz Fux - Relator

Habeas Corpus 85.942

São Paulo

Relator : Min. Luiz Fux

Pacte.(s) : Fábio Bussab Saliba

Impte.(s) : Sérgio Rosenthal e Outro(a/s)

Coator(a/s)(es) : Superior Tribunal de Justiça

## RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): Trata-se de *habeas corpus*, com pedido de liminar, impetrado contra ato do Superior Tribunal de Justiça consubstanciado em acórdão cuja ementa tem o seguinte teor (fl. 18):

PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. TRANCAMENTO DE INQUÉRITO. FALTA DE JUSTA CAUSA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO DO TRIBUTO. APLICAÇÃO ANALÓGICA DA LEI Nº 9.249/95. IMPOSSIBILIDADE.

- O trancamento de inquérito por ausência de justa causa, conquanto possível, cabe, apenas, nas hipóteses em que evidenciado, de plano, a atipicidade do fato ou a inexistência de autoria por parte da paciente. (Precedentes).

- A Lei nº 9.249/95 é taxativa ao estabelecer no caput do art. 34 a extinção da punibilidade do agente que promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, apenas em relação aos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, não

podendo, por isso mesmo, ser aplicada ao delito de descaminho previsto no art. 334 do Código Penal.

Recurso desprovido.

*2. Colho dos autos que o paciente fora denunciado pela prática de fato descrito no art. 334, § 1º, alíneas “c” e “d” do Código Penal (figuras equiparadas a descaminho). Na denúncia consta que o paciente “expôs à venda, manteve em depósito, adquiriu e recebeu, em benefício próprio, no exercício de atividade comercial, mercadoria de procedência estrangeira que sabia ser produto de introdução clandestina no território nacional, desacompanhada de documentação legal”.*

3. Ainda no curso do inquérito policial, o paciente requereu ao Juízo da 7ª Vara Criminal da Seção Judiciária de São Paulo a extinção da punibilidade ante o pagamento dos débitos tributários, pleito que restou indeferido, nos seguintes termos:

Em que pese a boa fundamentação do pedido de extinção de punibilidade do autor de crime de descaminho pelo pagamento do tributo, de forma análoga à prevista para os crimes fiscais, no artigo 34, da Lei 9.249/95, ora formulado pelo ilustre e renomado advogado Sérgio Rosenthal, entendo que esse pedido não pode ser acolhido.

Com efeito, o descaminho não pode ser considerado mero crime de ordem fiscal, pois o bem jurídico tutelado pelo art. 334, do Código Penal, é mais amplo, abrangendo a regularidade das importações e a política nacional de comércio exterior.



Somente mediante expressa previsão em lei federal poderia ser decretada a extinção da punibilidade do crime de descaminho, pelo pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, como pretende o requerente.

Ausente autorização normativa, e não sendo possível aplicar-se o artigo 34, da Lei n.º 9249/95, pela diferença de objeto juridicamente tutelado, o inquérito policial deve prosseguir.

Ante o exposto, indefiro o pedido de extinção da punibilidade e determino o regular processamento das investigações, (fl. 218 do apenso)

4. O impetrante formalizou *habeas corpus* perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no qual pleiteou o trancamento do inquérito policial, alegando a aplicabilidade do art. 34 da Lei nº 9.249/95 ao crime de descaminho para fins de decretar-se extinta a punibilidade ante o pagamento dos tributos devidos. O *writ* restou indeferido, sob o fundamento de que “a Lei n. 9.249/95 refere-se somente aos delitos definidos na Lei n. 8.137/90 e 4.729/65, não se aplicando ao crime de descaminho a causa extintiva de punibilidade prevista em seu art. 34” (fl. 19).

5. Daí a interposição de recurso ordinário para o Superior Tribunal de Justiça e a impetração do remédio heróico perante esta Corte, com as mesmas causas de pedir submetidas ao TRF.

6. Às fls. 36-40, o impetrante requereu a concessão de liminar a fim de suspender o andamento da ação penal nº 97.010.5757-0, em trâmite perante a 7ª Vara Criminal da Justiça Federal em São Paulo, sobrestando-se a audiência de interrogatório. O pleito foi deferido pelo Ministro Eros Grau, então relator.

## JURISPRUDÊNCIA

7. No mérito, pleiteia o deferimento da ordem para determinar-se o trancamento da ação penal, declarando-se extinta a punibilidade.

8. O Ministério Público Federal opina pela denegação da ordem (fls. 89-94).

É o relatório.

24/05/2011

Primeira Turma

Habeas Corpus 85.942 São Paulo

### V O T O

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): Deveras, razão assiste ao impetrante. Dispõe o art 34 da Lei nº 9.249/95:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137. de 27 de dezembro de 1990. e na Lei nº 4.729. de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Nota-se que os tipos imputados ao paciente na peça acusatória - art. 334, § 1º, alíneas “c” e “d”, do Código Penal - têm redação definida, ainda hoje, pela Lei nº 4.729/65, que no art. 5º dispõe, *in verbis*:

Art 5º No art. 334, do Código Penal, substituam-se os §§ 1º e 2º pelos seguintes:

§ 1º Incorre na mesma pena quem:

a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;  
b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho;

c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;

d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou Industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

§ 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.

§ 3º A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo”.

Deveras, a redação em vigor do § 1º do art. 334 do Código Penal é a mesma introduzida pela Lei nº 4.729/65, tanto que, na página oficial da Presidência da República, consta, à frente do dispositivo, a cláusula “(Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)”.

É verdade que a Lei nº 4.729/65 foi derogada pela Lei nº 6.910, de 13 de julho de 1980, na parte em que determinava a extinção da punibilidade quanto aos crimes de contrabando ou descaminho em caso de pagamento do tributo- Eis o teor do art. 1º da referida lei:

## JURISPRUDÊNCIA

Art 1º - O disposto no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, não se aplica aos crimes de contrabando ou descaminho, em suas modalidades próprias ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art 334 do Código Penal.

Ressalte-se que o art. 2º da Lei nº 4.729/65 assim dispunha:

Art 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Igualmente irrelevante para o deslinde da controvérsia a revogação do art. 2º da Lei nº 4.729/65 pela Lei nº 8.383/91, porquanto, na parte em que definidas as figuras delitivas do art. 334, § 1º, do Código Penal, a Lei nº 4.729/65 continua em pleno vigor.

Consectariamente, ao dispor que o pagamento dos tributos antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade dos crimes previstos na Lei nº 4.729/65, a Lei nº 9.249/95 acabou por abranger os tipos penais descritos no art. 334, § 1º, do Código Penal, dentre eles aquelas figuras imputadas ao paciente - alíneas “c” e “d” do § 1º.

Outrossim, afigura-se paradoxal afirmar que a Lei nº 9.249/95 se aplica aos crimes descritos na Lei nº 4.729/65 e não se aplica ao descaminho previsto no art. 334, § alíneas “c” e “d”, do Código Penal, figura típica cuja redação é definida, justamente, pela Lei nº 4.729/98, daí merecer reforma o entendimento externado pelo Tribunal Regional Federal e pelo STJ *in casu*.

Com efeito, quando do pagamento efetuado a causa de extinção da punibilidade prevista no art. 2º da Lei nº 4.729/65 não estava em vigor, por ter sido revogada pela Lei nº 6.910/80. No entanto, com o advento da Lei nº 9.249/95, a causa extintiva da punibilidade foi novamente positivada e, tratando-se de norma penal mais favorável, impõe-se a sua aplicação retroativa, na forma do art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal.

Ademais, é nítida a natureza tributária do crime de descaminho, mercê de tutelar o erário público e a atividade arrecadatória do Estado. Nesse sentido, leciona a doutrina (*In Rogério Greco, Curso de Direito Penal, v. IV, p. 524-525*):

[...] Assim, enquanto o descaminho, fraude no pagamento dos tributos aduaneiros, é, grosso *modo*, crime de sonegação fiscal, ilícito de natureza tributária pois atenta imediatamente contra o erário público, o contrabando propriamente dito, a exportação ou a importação de mercadoria proibida, não se enquadra entre os delitos de natureza tributária. Estes, procedidos de uma relação fisco-contribuinte, fazem consistir, o ato de infrator, em ofensa ao direito estatal de arrecadar tributos. Em resumo, o preceito contido nas normas típificadoras dos fiscais acha-se assentado sobre uma relação fisco-contribuinte, tutelando interesses do erário público e propondo-se, com as sanções respectivas, a impedir a violação de obrigações concernentes ao pagamento dos tributos.[...]

*In casu*, tratando-se de mera aplicação da legislação em vigor e das regras de direito intertemporal, dispensável incursionar na seara da analogia *in bonam partem*.

JURISPRUDÊNCIA

*Ex positis*, CONCEDO a ordem para trancar a ação penal n° 97.010.5757-0, em trâmite perante a 7ª Vara Criminal da Justiça Federal em São Paulo.

É o meu voto.

24/05/2011

Primeira Turma

Habeas Corpus 85.942 São Paulo

VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI Senhora Presidente, considero que, no fundo, o crime de descaminho, a tipificação tem como escopo proteger a ordem tributária. O pagamento antes da denúncia parece-me que sana qualquer tipo de ilícito a ser perseguido pelo Estado.

Acompanho o Relator.

24/05/2011

PRIMEIRA TURMA

Habeas Corpus 85.942

SÃO PAULO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Presidente, o descaminho também é espécie de sonegação fiscal e precisamos conceber que a persecução criminal, nesse campo, surge muito mais como meio coercitivo de chegar-se ao recolhimento do tributo. Tanto é assim que

tivemos a regência da matéria, quanto à extinção da punibilidade, ante o pagamento. A meu ver, como ressaltado pelo Ministro Luiz Fux, aplica-se à espécie a Lei nº 9.249/95.

Portanto, acompanho Sua Excelência, concluindo pela extinção da punibilidade.

24/05/2011

PRIMEIRA TURMA

Habeas Corpus 85.942

SÃO PAULO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) - Também acompanho o Relator para reconhecer a extinção da punibilidade, portanto, determinar, como ele, o trancamento da ação.

PRIMEIRA TURMA

EXTRATO DE ATA

HABEAS CORPUS 85.942

**PROCED. : SÃO PAULO** RELATOR : MIN. LUIZ FUX

PACTE. (S) : FÁBIO BUSSAB SALIBA

IMPTE. (S) : SÉRGIO ROSENTHAL E OUTRO(A/S)

COATOR(A/S)(ES) : SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

## JURISPRUDÊNCIA

**Decisão:** A Turma concedeu a ordem de *habeas corpus*, nos termos do voto do Relator. Unânime. Falou o Dr. Sérgio Rosenthal, pelo Paciente. Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 24.5.2011.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e Luiz Fux.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot.

Carmen Lilian

Coordenadora

(Ementa publicada no STF DJe n. 146/2011, divulg 29.07.2011, public 01.08.2011, p. 109/110).

## **Decisões Monocráticas**

**INCLUSÃO DE SÓCIO NO PÓLO PASSIVO DE EXECUÇÃO FISCAL. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DO COMETIMENTO DE ATO ILÍCITO. ART. 50 DO CC/2002.**

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0013407-68.2011.4.03.0000/SP 2011.03.00.013407-3/SP

RELATOR : Desembargador Federal CARLOS MUTA  
EMBARGANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)



ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA  
AKEMI OWADA

EMBARGADO : DECISÃO DE FLS

INTERESSADO : VIACAO AEREA SAO PAULO S A  
massa falida

ADVOGADO : ALEXANDRE TAJRA e outro

INTERESSADO : AGROPECUARIA VALE DO  
ARAGUAIA LTDA e outros

: ARAES AGROPASTORIL LTDA

: BRAMIND MINERACAO IND/ E  
COM/ LTDA

: BRATA BRASILIA TAXI AEREO S/A

: BRATUR BRASILIA TURISMO  
LTDA

: CONDOR TRANSPORTES  
URBANOS LTDA

: EXPRESSO BRASILIA LTDA

: HOTEL NACIONAL S/A

: LOCAVEL LOCADORA DE  
VEICULOS BRASILIA LTDA

: LOTAXI TRANSPORTES URBANOS  
LTDA

: POLIFABRICA FORMULARIOS E  
UNIFORMES LTDA

JURISPRUDÊNCIA

: TRANSPORTADORA WADEL LTDA

: VIPLAN VIACAO PLANALTO LTDA

: VOE CANHEDO S/A

: WAGNER CANHEDO AZEVEDO

: WAGNER CANHEDO AZEVEDO  
FILHO

: CESAR A CANHEDO AZEVEDO

: IZAURA VALERIO AZEVEDO

: ULISSES CANHEDO AZEVEDO

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 3 VARA DAS  
EXEC. FISCAIS SP

No. ORIG. : 05284459819984036182 3F Vr SAO  
PAULO/SP

DECISÃO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Vistos etc.

Trata-se de embargos de declaração em parcial provimento a agravo de instrumento para inclusão no pólo passivo de execução fiscal de empresas do mesmo grupo econômico e respectivos sócios-gerentes, com fulcro no artigo 50 do CC/2002, com exceção da sócia-quotista (f. 626/37).

A embargante alegou a existência de contradição, em face do indeferimento da inclusão da sócia-quotista Izaura Valério Azevedo, pois: (1)

*“o mencionado artigo 50, do Código Civil, diferentemente dos artigos 134 e 135, do Código Tributário Nacional, não requer, para a sua aplicação, o exercício de função gerencial, exigindo para sua incidência dois requisitos alternativos: desvio de finalidade ou confusão patrimonial”* (f. 641); **(2)** a sócia-quotista *“embora não tenha exercido qualquer cargo de direção, beneficia-se, inquestionavelmente, do desvio de finalidade e da confusão patrimonial perpetrados pelo grupo econômico”* (f. 641), pois participa de 93% das empresas do grupo, sendo esposa e dependente de Wagner Canhedo Azevedo, como consta de DIRPF/2011, e mãe dos demais corresponsáveis, situação que demonstra ser ela *“beneficiária direta de todos os ilícitos cometidos”* (f. 643); **(3)** há julgado do TRF da 1ª Região no sentido de que o exercício de cargo gerencial é irrelevante em caso de reconhecimento de grupo econômico, com base no artigo 50 do CC/2002 (AI 2003.01.00.019281-5, Rel. Des. Fed. Tourinho Neto, 03/08/2004); e **(4)** *“importante ressaltar que caso Izaura Valério Azevedo reste excluída do pólo passivo da execução fiscal, poderá se tornar uma ‘válvula de escape’ para o grupo econômico em caso de divórcio de fachada, pois terá direito à meação de todo o patrimônio de Wagner Canhedo, com quem é casada”* (f. 646).

DECIDO.

Manifestamente improcedentes os embargos de declaração, pois inexistente qualquer contradição a ser sanada no acórdão embargado.

Com efeito, o redirecionamento da execução fiscal contra as empresas do grupo econômico e seus sócios-gerentes e administradores foi deferido com base no artigo 50 do CC/2002, segundo o qual *“Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”*.

Evidente, pois, que, ainda que se cogite, em tese, de eventual possibilidade de se responsabilizar os sócios-quotistas, com relação a estes há

que ser demonstrado que praticaram atos diretamente relacionados com o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, nada obstante não detivessem poderes de gerência, conferidos regularmente pelos estatutos ou contrato social.

Na espécie, o simples fato de a sócia-quotista Izaura Valério Azevedo constar da DIRPF/2011 como dependente de seu marido, Wagner Canhedo Azevedo, não constitui prova ou indício de que tenha praticado ato ilícito capaz de ensejar a sua responsabilização, com fulcro no artigo 50 do CC/2002.

De outro lado, o fato de supor-se beneficiária dos atos de desvio de finalidade e confusão patrimonial, praticados pelos sócios-gerentes ou administradores, em virtude da íntima relação de parentesco, por si só, e sem demonstração concreta de suposto proveito pessoal, não autoriza, desde já, a sua inclusão no pólo passivo da execução. Da mesma forma, a condição de dependente do marido e, ao mesmo tempo, sócia-quotista de algumas empresas do grupo, isoladamente, não confere legitimidade para o redirecionamento da execução contra ela.

Cabe ressaltar que existem precedentes dos Tribunais Regionais Federais da 1ª e 5ª Região, no sentido de que a desconsideração da personalidade jurídica, no caso do artigo 50 do CC/2002, depende da comprovação do desvio de finalidade ou confusão patrimonial na **gestão dos sócios** ou administradores:

*AGA 2009.01.00.025391-7, Rel. Juiz Fed. Conv. IRAN VELASCO NASCIMENTO, e-DJF1 31/08/2009, p. 362: “PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA NÃO TRIBUTÁRIA. FGTS. QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE NÃO COMPROVADA. REDIRECIONAMENTO. PROVA NÃO PRODUZIDA. INAPLICABILIDADE DO ART.135, III, DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. 1. [...] “para a exe-*

*cução fiscal ser proposta contra o responsável pela empresa, faz-se necessária a comprovação de sua qualidade de sócio-gerente, prova não produzida, na hipótese, eis que não indicada, na certidão de dívida ativa, sua condição de coobrigado.”(EDAC 1998.01.00.000552-7/BA, Rel. Desembargador Federal DANIEL PAES RIBEIRO, DJ 30/04/2007 p.72). 2.O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que, por não ter natureza tributária, não se aplicam às contribuições do FGTS as regras do Código Tributário Nacional, salvo quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa (Precedentes do STJ: EREsp 174.532/PR, DJ de 20.08.2001; REsp 513.555/PR, DJ de 06.10.2003; AgRg no Ag 613.619/MG, DJ de 20.06.2005; REsp 228.030/PR, DJ de 13.06.2005 e AgRg no Ag 932969/SP, DJ de 03/11/2008). 3.Para que haja desconsideração da personalidade jurídica da empresa executada, é necessário que o exequente comprove a ocorrência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial na gestão dos sócios ou administradores à época do fato gerador da obrigação, conforme disposto no art. 50 do Código Civil. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.”*

*AG 2007.05.00.066942-5, Rel. Des. Fed. MARCELO NAVARRO, DJ 02/10/2008, p. 213: “PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO. CRÉDITOS DO FGTS. NÃO-TRIBUTÁRIOS. PRECEDENTES. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA A PESSOA DO SÓCIO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO PELO EXEQUENTE DOS REQUISITOS DO ART. 50, CC/2002. 1. “Ante a natureza não-tributária dos recolhimentos patronais para o FGTS, deve ser afastada a incidência das disposições do Código Tributário Nacional, não havendo autorização legal para o redirecionamento da execução, só previsto no art. 135 do CTN.”( REsp 981934/SP, relator Ministro Castro Meira, DJ 21.11.2007) 2. Para que haja a desconsideração da personalidade jurídica da empresa executada e conseqüente redirecionamento, é necessário que o exequente comprove*

*a ocorrência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial na gestão dos sócios ou administradores à época do fato gerador da obrigação, conforme art. 50, do CC/2002. 3. Agravo de instrumento não provido.”*

Como se observa, a hipótese não é de contradição, mas configura mero inconformismo da embargante com a interpretação e solução dada à causa, em face da qual pede reexame e reconsideração, o que, evidentemente, não cabe na via dos embargos declaratórios. Para corrigir suposto *error in iudicando*, o remédio cabível não é, por evidente, o dos embargos de declaração, cuja impropriedade é manifesta, de forma que a sua utilização para mero reexame do feito motivado por inconformismo com a interpretação e solução adotadas, revela-se imprópria à configuração de vício sanável na via eleita.

Sendo o agravo à Turma o recurso próprio para revisar e apreciar o inconformismo diante do que decidido pelo relator, a oposição de embargos de declaração, sem existir omissão, contradição e obscuridade, para alcançar o efeito interruptivo do prazo para o recurso efetivamente devido (artigo 538, CPC), na pendência do exame de impugnação imprópria ao fim pretendido, evidencia o propósito protelatório com manifesto prejuízo aos princípios da celeridade e eficiência do processo e da prestação jurisdicional, a autorizar, portanto, a aplicação da multa de 1% sobre o valor atualizado da causa originária (artigo 538, parágrafo único, CPC).

Ante o exposto, rejeito os embargos de declaração, fixando multa pelo caráter manifestamente protelatório do recurso, nos termos supracitados.

Publique-se.

Oportunamente, baixem os autos à Vara de origem.

São Paulo, 08 de agosto de 2011.

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

(Decisão publicada no DE JF da 3ª Região, divulg 15/08/2011, p. 166/168).

**EXECUÇÃO FISCAL. OFERECIMENTO DE CARTA DE FIANÇA EM GARANTIA. EXIGÊNCIAS DA PORTARIA PGFN N. 1378/2009. ILEGALIDADE.**

AGTR - 118174/PE - 0011408-26.2011.4.05.0000

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL

FRANCISCO CAVALCANTI

ORIGEM : 11ª Vara Federal de Pernambuco (Privativa para Execuções Fiscais)

AGRTE : KLABIN PONSA S/A., SUCESSORA DE PAPELÃO ONDULADO DO NORDESTE S/A PONSA

ADV/PROC : GLÁUCIO MANOEL DE LIMA BARBOSA e outros

AGRDO : FAZENDA NACIONAL

DECISÃO

Vistos, etc.

Trata-se de agravo de instrumento interposto pela KLABIN S/A em face da decisão proferida pelo douto Juiz da 11ª Vara da Seção Judiciária de Pernambuco, nos autos da Execução Fiscal n.º 0016526-56.2004.4.05.8300, que intimou a agravante para no prazo de 10 (dez) dias, substituir a Carta de Fiança n.º 180645406 por outra prestada nos termos mencionados pela Fazenda Nacional, ora agravada.

Alega a agravante que a Fazenda Nacional solicitou uma série de exigências infundadas; que o art. 9º, II, da Lei n.º 6.830/80 não faz qualquer restrição quanto a eventuais requisitos a serem observados pela Carta de Fiança; que não obstante a manifesta idoneidade da fiança bancária prestada, o douto Juiz a quo, acatando as exigências da ora agravada, pretende que conste da mesma a forma de atualização da fiança prestada, a renúncia ao benefício de ordem, cláusula de renúncia aos termos do art. 835 do Código Civil, cláusula de renúncia, por parte da instituição financeira fiadora, do estipulado no inciso I do art. 838, do Código Civil, cláusula de eleição de foro e declaração de que a fiança bancária é prestada em conformidade com a legislação vigente que lhe é aplicável.

Pugna, assim, pela atribuição de efeito suspensivo ao agravo.

Examinando a questão em juízo de cognição sumária, verifico que estão parcialmente configurados os pressupostos que autorizam a atribuição de efeito suspensivo ao recurso.

Isto porque afigura-se-me descabida a listagem de exigências da Portaria PGFN n.º 1378/09, com exceção da cláusula III, referente ao prazo de validade da Carta de Fiança até a extinção das obrigações do afiançado devedor (fls. 188/189).

Neste sentido, acompanho o entendimento do Douto Desembargador Paulo Roberto de Oliveira Lima esposado em decisão proferida no AGTR107585 - PE, em hipótese similar, senão vejamos, in verbis:

“Nos termos do art. 15, I, da Lei 6.830/80, é autorizada ao executado, em qualquer fase do processo e independentemente da aquiescência da Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por depósito em dinheiro ou fiança bancária.

Entretanto, cumpre ao juiz analisar a garantia oferecida, de modo a não deixar desguarnecida a fazenda exequente. É que embora a lei de execução fiscal não estabeleça requisitos à carta de fiança, nada impede sua devida análise.



No caso, a decisão agravada acolheu integralmente as exigências que constam da mencionada portaria a Procuradoria da Fazenda Nacional. Entretanto, penso que algumas não têm razão de ser. Explico.

A carta de fiança foi prevista na lei de um modo a ser possível a sua operacionalização. Por seu turno, determinadas exigências que a Fazenda impõe praticamente inviabilizam o sistema. Ora, o legislador quando previu a possibilidade da carta de fiança, fê-lo consoante o sistema da fiança bancária, que consiste em contratação da garantia mediante preço, mas uma garantia de valor fixo, o qual deve corresponder ao valor da garantia e não o da dívida, e o valor a garantia não evolui na mesma proporção do indexador da dívida. Há bens que se pretende substituir (como veículos, v.g.) cujo valor não evolui com o passar do tempo, ao contrário, tendo a decair. Assim, não colhe a exigência no sentido de que a carta de fiança contenha “cláusula de atualização de seu valor pelos mesmos índices de atualização do débito inscrito em dívida ativa da União”.

Também não procede a “cláusula de renúncia ao benefício de ordem”, porquanto consta da carta de fiança que o banco se compromete a pagar no prazo de dois dias úteis a obrigação garantida que não for devidamente cumprida pela afiançada na data aprazada. O benefício concerne à prerrogativa do fiador para que sejam excutidos primeiramente os bens do devedor. No caso, pois, firmado o compromisso de pagamento pelo fiador, não tem razão a exigência mencionada.

No que tange à “cláusula estabelecendo prazo de validade até a extinção das obrigações do afiançado devedor”, doutra banda, procede a reivindicação da fazenda. É que o contrato por prazo indeterminado dá ensejo à denúncia por qualquer dos contratantes e, assim, é possível que logo após o inadimplemento eventual o banco revogue a carta.

É descabida, outrossim, a “cláusula de eleição de foro”, por ser absolutamente desnecessária. A eventual necessidade de provocação do Estado-Juiz para a proteção do crédito não restará prejudicada por ausência de prévia eleição do foro.

Quanto a “cláusula de renúncia, por parte da instituição financeira fiadora, do estipulado no inciso I, do art. 838, do Código Civil” não cabe a determinação da portaria, porque isso implicaria a que a Fazenda Nacional pudesse conceder moratória em condições que o banco desconhece, o que, em verdade, inviabiliza a obtenção da carta de fiança.

Por último, é impertinente a imposição acerca de “declaração da instituição financeira de que a carta de fiança é concedida em conformidade com o disposto no art. 34 da Lei 4595/64, dado que se trata de dispositivo legal concernente à vedação às instituições financeiras de concessão de empréstimos ou adiantamentos a seus diretores, fiscais, bem assim aos respectivos parentes, e, ainda, às pessoas jurídicas de cujo capital participem. Tal tema não condiz com o caso presente, até onde a causa demonstra.

Mercê do exposto, recebo o agravo de instrumento, atribuindo-lhe PARCIAL EFEITO SUSPENSIVO, para considerar cabível apenas a exigência relativa à cláusula III da portaria (fl. 474/475), é dizer, a condizente com o prazo de validade até a extinção das obrigações do afiançado devedor.

Comunique-se ao meritíssimo juízo de origem.

Colha-se a resposta.

Publique-se. Intime-se.”

(Ressaltou-se)

Manteve-se, no julgamento do AGTR 107585-PE, o entendimento supra esposado, cuja ementa transcrevo a seguir, in verbis:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. SUBSTITUIÇÃO PENHORA. CARTA DE FIANÇA. REQUISITOS.

1. A EDITORA JORNAL DO COMMERCIO S/A interpõe Agravo de Instrumento contra o pronunciamento judicial da Juíza Federal da 11ª

Vara da Seção Judiciária de Pernambuco, que a intimou para trazer “aos autos Carta de Fiança que atenda aos requisitos listados pela Fazenda Nacional às fls. 443/444. Cumpridos os referidos requisitos, voltem-me conclusos” (fl. 477), e que dizem respeito à Portaria PGFN 1.378/2009.

2. A carta de fiança foi prevista na lei de um modo a ser possível a sua operacionalização. Por seu turno, determinadas exigências que a Fazenda impõe praticamente inviabilizam o sistema.

3. Entretanto, no que tange à “cláusula estabelecendo prazo de validade até a extinção das obrigações do afiançado devedor”, doutra banda, procede a reivindicação da fazenda. É que o contrato por prazo indeterminado dá ensejo à denúncia por qualquer dos contratantes e, assim, é possível que logo após o inadimplemento eventual o banco revogue a carta.

4. Agravo de instrumento parcialmente provido. (TRF 5ª Região, AGTR 107585/PE, Relator: Desembargador Paulo Roberto de Oliveira Lima, Órgão Julgador: Terceira Turma, Data Publicação: 10/08/2010)”

(Ressaltou-se)

Conforme se depreende do julgado supra transcrito, ao qual me filio, no que tange à “cláusula estabelecendo prazo de validade até a extinção das obrigações do afiançado devedor”, procede a reivindicação da Fazenda, ora agravada, uma vez que o contrato por prazo indeterminado dá ensejo à denúncia por qualquer dos contratantes e, assim, é possível que logo após o inadimplemento eventual o banco revogue a carta.

Desta forma, atribuo em parte efeito suspensivo ao agravo para considerar cabível apenas a exigência relativa à cláusula III da Portaria PGFN n.º 1378/09, referente ao prazo de validade da Carta de Fiança até a extinção das obrigações do afiançado devedor.

Comunique-se ao Juízo a quo. (CPC, art. 527, III).

Intime-se a parte agravada para resposta (CPC, art. 527, V).

JURISPRUDÊNCIA

Publique-se. Intime-se.

Recife, 04 de agosto de 2011.

Desembargador Federal FREDERICO AZEVEDO

Relator Convocado

**DÉBITO TRIBUTÁRIO EM ATRASO. MULTA DE 50%. RAZOABILIDADE.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 471.602

ORIGEM :AC - 272658600 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED. :MINAS GERAIS

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) :RAUMAK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS LTDA

ADV.(A/S) : LEONARDO VARELLA GIANNETTI E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :ESTADO DE MINAS GERAIS

ADV.(A/S) :ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a, da Constituição federal) interposto de acórdão, prolatado por Tribunal de Justiça estadual, cuja ementa possui o seguinte teor:

“TRIBUTÁRIO - NULIDADE DE CDA - REQUISITOS EXIGIDOS EM LEI - LEI Nº 6.830/80 - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART. 202 – TAXA SELIC - LEI Nº 9.065/95 - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – RESOLUÇÃO ESTADUAL Nº 2.880/97. Constando

da Certidão de Dívida Ativa todos os requisitos necessários, conforme dispõe a Lei de Execução Fiscal, não há como acatar a preliminar de nulidade daquela. É constitucional a aplicabilidade da taxa SELIC referente a juros de mora sobre tributo devido pelo contribuinte, consubstanciada nos dispositivos da Lei nº 9065/95, Lei Estadual nº 6.763/75 e Resolução Estadual nº 2.880/97.” (fls. 126).

Alega-se violação do disposto nos arts. 5º, XXXV e LV; 24, I; 146, III; 150, I e IV, e 192, § 3º, da Constituição federal.

O recurso não merece seguimento.

Esta Corte, ao julgar o RE 582.461 (rel. min. Gilmar Mendes, DJe de 18.08.2011), leading case de repercussão geral, firmou entendimento no sentido da validade do emprego da taxa SELIC para a atualização de débitos tributários.

Quanto à multa moratória aplicada, verifico que o percentual de 50%, na hipótese dos autos, não se mostra de plano irrazoável e desproporcional. Portanto, eventual efeito confiscatório da multa somente seria aferível mediante exame do quadro fático-probatório, o que é vedado na via estreita do recurso extraordinário (Súmula 279/STF).

Do exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário.

Publique-se.

Brasília, 15 de setembro de 2011.

Ministro JOAQUIM BARBOSA

Relator

(Decisão publicada no STF DJe n. 182/2011, divulg. 21.09.2011, public. 22.09.2011, p. 124).

**IRRF. RENDIMENTOS PAGOS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES NO EXTERIOR. TRÁFEGO SAINTE. NÃO-INCIDÊNCIA; ART. 98 DO CTN.**

0006526-79.2009.403.6100 (2009.61.00.006526-6) - TIM CELULAR S/A X DELEGADO ESPECIAL DE ASSUNTOS INTERNACIONAIS - DEAIN SP

PROCESSO Nº 0006526-79.2009.403.6100

MANDADO DE SEGURANÇA

IMPETRANTE: TIM CELULAR S/A.

IMPETRADO: DELEGADO ESPECIAL DE ASSUNTOS INTERNACIONAIS - DEAIN SP

SENTENÇA TIPO A

Vistos, etc.

TIM Celular S/A impetra o presente mandado de segurança, com pedido de medida liminar, contra ato do Delegado Especial de Assuntos Internacionais - DEAIN SP, visando obter o provimento judicial de modo a não ser compelida ao recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF sobre os valores remetidos ao exterior à Telecom Itália, referentes às ligações internacionais que utilizam a sua prestação de serviço de telecomunicação internacional. A petição inicial veio instruída com os documentos de fls. 18/339.

Decisão do Juízo às fls. 346 postergando a apreciação do pedido de liminar para após a vinda das informações.

O Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, devidamente notificado, apresentou informações às fls. 354/361, propugnando pela sua ilegitimidade passiva ad causam,

esclarecendo que a competência para tratar do assunto trazido aos autos seria da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais - DEAIN.

Às fls. 362 foi determinado à impetrante que se manifestasse acerca da ilegitimidade passiva arguida pela autoridade impetrada. A impetrante, através da petição de fls. 369/371, defendeu a legalidade da permanência do Senhor Delegado da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo no pólo passivo, requerendo, alternativamente, o deferimento de emenda à inicial visando a retificação do pólo passivo, passando a figurar como autoridade impetrada o Senhor Delegado da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais - DEAIN.

Às fls. 372/375, foi deferido o pedido de emenda à inicial, passando a figurar como autoridade impetrada o Ilmo. Senhor Delegado da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais - DEAIN, em substituição ao Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo.

Devidamente notificado, o Sr. Delegado da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais - DEAIN, prestou informações às fls. 382/404 defendendo a legalidade de sua conduta e combatendo a pretensão da impetrante. Decisão às fls. 410/414 deferindo a medida liminar pleiteada.

Petição da União informando da interposição do Agravo de Instrumento n.º 2009.03.00.028289-4 contra a decisão liminar deferida (fls. 426/454).

Petição do Ministério Público Federal às fls. 456/457, informando não haver interesse público a justificar parecer de mérito do Parquet nos presentes autos, requerendo o prosseguimento do feito.

É o relatório.

Decido.

Trata-se de mandado de segurança, com pedido de liminar, visando ao afastamento da cobrança de Imposto de Renda sobre o pagamento de preço pelo serviço prestado por sociedade domiciliado na Itália.

A questão posta nos autos já foi devidamente enfrentada pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ao exame da apelação em mandado de segurança nº. 2003.51.01.012799-8, conforme se verifica da seguinte ementa de acórdão:

CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E INTERNACIONAL PÚBLICO - CONSTITUIÇÃO E CONVENÇÃO DA UNIÃO INTERNACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES (UIT) - REGULAMENTO ADMINISTRATIVO DE MELBOURNE - ISENÇÃO TRIBUTÁRIA - DECRETO LEGISLATIVO Nº 67/98 E DECRETO Nº 2.962/99.

1. Mandado de segurança objetivando garantir alegado direito líquido e certo de não recolher imposto de renda na fonte sobre as remessas feitas à empresa domiciliada em país membro da Convenção da União Internacional das Telecomunicações (UIT), como contraprestação pela cessão de redes de telefonia de que a impetrante se utiliza fora do território nacional, para completar as ligações efetuadas do Brasil para o exterior (tráfego *sainte*), com base no Decreto Legislativo nº 67/98 e no Decreto nº 2.962/99.

2. Compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional, ao qual compete, exclusivamente, resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (CF/88, arts. 84, VIII, e 49, I).

3. A Constituição e a Convenção da União Internacional de Telecomunicações, aprovadas em Genebra, em 1992, e Quioto, em 1994, foram incorporadas ao nosso ordenamento jurídico através do Decreto



Legislativo nº 67, de 15.10.98, e do Decreto Presidencial nº 2.962, de 23.02.99.

4. São instrumentos da UIT a sua constituição, convenção e os regulamentos administrativos, ficando seus membros obrigados a aterem-se às suas disposições, conforme dispõem seus artigos 4, item 29.1; 6, item 37.1; 54, itens 215.1 e 216.2.

5. O Regulamento Administrativo de Melbourne, de 1988, é parte integrante da UIT, o qual prevê em seu art. 45, item 6.1.3, isenção tributária às despesas com o denominado tráfego *sainte*.

6. Sendo parte integrante da UIT, o Regulamento Administrativo de Melbourne teve sua aplicação no direito interno garantida pelo Decreto Legislativo nº 67/98 e pelo Decreto nº 2.962/99, não se tratando de ajuste complementar.

7. O art. 98 do Código Tributário Nacional prevê a primazia dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna.

8. Apelação provida.

(Origem: TRF-2 Classe: AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 54461 Processo: 2003.51.01.012799-8 UF : RJ Orgão Julgador: TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA . Data Decisão: 13/12/2006 Documento: TRF-200160709. DJU - Data::28/02/2007 - Página::92. Desembargador Federal PAULO BARATA).

Pede-se a devida vênia para transcrever parte do voto proferido pelo eminente relator o Exmo. Senhor Desembargador Federal, Paulo Freitas Barata, por demais elucidativo da questão principal, senão vejamos:

Para que o tratado tenha validade no ordenamento pátrio é necessário portanto, a sua aprovação pelo Congresso Nacional, por meio de decreto legislativo, a sua retificação pelo Chefe do Executivo, e posterior promulgação, através de decreto presidencial, e publicação.

## JURISPRUDÊNCIA

A Constituição e a Convenção da União Internacional de Telecomunicações, aprovadas em Genebra, em 1992, e Quioto, em 1994, foram incorporadas ao nosso ordenamento jurídico através do Decreto Legislativo nº.67, de 15.10.98, e do Decreto Presidencial nº.2.962, de 23.02.99, assim redigidos:

Aprova os textos (\*) dos Atos Finais da Conferência de Plenipotenciários Adicional, da União Internacional de Telecomunicações - UIT, aprovados pelos países membros em Genebra, em 22 de dezembro de 1992, e dos Atos Finais da Conferência de Plenipotenciários, da União Internacional de Telecomunicações - UIT, aprovados pelos países membros, em Quioto, em 13 de outubro de 1994.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º. São aprovados os textos dos Atos Finais da Conferência Adicional de Plenipotenciários de Genebra, ocorrida em 1992, e da Conferência de Plenipotenciários de Quioto, ocorrida em 1994, da União Internacional de Telecomunicações - UIT.

Parágrafo único. São sujeitos à aprovação do Congresso Nacional quaisquer atos que alterem os referidos Protocolos, assim como quaisquer ajustes complementares que, nos termos do art. 49, I, da Constituição Federal, acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Art. 2º. Este Decreto Legislativo entra em vigor na data de sua publicação. (fls.65).

Promulga a Constituição e a Convenção da União Internacional de Telecomunicações, concluídas em Genebra, em 22 de dezembro de 1992, e seu instrumento de Emenda aprovado em Quioto, em 14 de outubro de 1994.

Art. 1º A Constituição e a Convenção da União Internacional de Telecomunicações, concluídas em Genebra, em 22 de dezembro de 1992, e seu Instrumento de Emenda aprovado em Quioto, em 14 de outubro de 1994, apensos por cópia a este Decreto, deverão ser executados e cumpridos tão inteiramente como neles se contém.

Art. 2º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação. (fls.209).

São instrumentos da UIT a sua constituição, convenção e os regulamentos administrativos, ficando seus membros obrigados a aterem-se às suas disposições, conforme dispõe seus artigos 4, item 29.1, e 6, item 37.1.

Seu artigo 54 (itens 215.1 e 216.2), dispondo sobre os regulamentos administrativos, estabelece que:

215.1. Os Regulamentos Administrativos mencionados no artigo 4 da presente Constituição são instrumentos internacionais obrigatórios e estarão sujeitos às disposições desta última e da Convenção.

216.2 A ratificação, aceitação ou aprovação da presente Constituição e da Convenção ou a adesão às mesmas, em razão dos artigos 52 e 53 da presente Constituição, inclui também o consentimento de obrigar-se pelos Regulamentos Administrativos, adotados pelas Conferências Mundiais competentes antes da data da assinatura da presente Constituição e da Convenção. Tal consentimento se entende como sujeição a toda reserva manifestada no momento da assinatura dos citados Regulamentos ou a qualquer revisão posterior dos mesmos, sempre e quando ele se mantenha no momento de depositar o correspondente instrumento de ratificação, de aceitação, de aprovação ou de adesão. (fls.75).

Como se pode ver dos dispositivos acima transcritos, o Regulamento Administrativo de Melbourne, de 1998, é parte integrante da UIT, o

qual prevê em seu art. 45, item 6.1.3, isenção tributária às despesas com o denominado tráfego *sainte*, nos seguintes termos:

6.1.3. Quando a legislação nacional de um país preveja a aplicação de um tributo sobre a tarifa de percepção, pelo provimento de serviços internacionais de telecomunicações, esse tributo somente se aplicará aos serviços internacionais de telecomunicações faturados a clientes desse país, a menos que seja acordado o contrário, para atender a circunstâncias especiais. Sendo parte integrante da UIT, o Regulamento Administrativo de Melbourne teve sua aplicação no direito interno garantida pelo Decreto Legislativo nº.67/98 e pelo Decreto nº. 2.962/99, não se tratando de ajuste complementar, como entendeu o juiz de 1º grau.

Portanto, a ressalva feita no parágrafo único do art. 1º do Decreto Legislativo nº.67 não se refere a compromissos futuros que venham a criar encargos gravosos ao patrimônio nacional.

O Ministério Público Federal, com propriedade, salienta que:

Percebe-se, assim, que o decreto legislativo apenas sujeitou à aprovação do Congresso duas espécies de atos: aqueles que alterem os referidos Protocolos - o que não corresponde à hipótese *in casu*, uma vez que o Regulamento das Telecomunicações Internacionais (ou Tratado de Melbourne) é anterior à Constituição da UIT e sua aplicação é prevista na mesma - é os ajustes complementares que, nos termos do artigo 49, I, da Constituição Federal, acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. Com relação a esta última situação, cabe salientar que, ainda que a isenção tributária prevista importe em renúncia de receita e, portanto, configure-se como gravosa ao patrimônio nacional, não se trata de ajuste complementar, uma vez que há dispositivo na Constituição da UIT que prevê não só a aplicação integral do Regulamento que, em seu artigo 6º, determina tal isenção, mas também a vinculação a este regulamento e sua obrigatoriedade. Configura-se, portanto, não como questão complementar, mas essencial a tal documento.

Na verdade, é razoável imaginar que as cláusulas dos Regulamentos só não foram transcritas na Convenção por estarem organizadas em documento anterior, sendo, portanto, desnecessário tal procedimento. Assim, a aprovação do Congresso Nacional do texto da Constituição e Convenção da UIT, passa necessariamente pela aprovação destes artigos que a integram, transcritos e melhor analisados infra. No que se refere ao decreto presidencial, sua simples leitura permite perceber que foi determinada, sem qualquer ressalva, a integral aplicação das disposições da Convenção e Constituição da UIT, que deve ter por base o texto levado à publicação no Diário Oficial juntamente com o referido decreto.(728).

Quanto à isenção pleiteada, o CTN prevê a primazia dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna, nos termos do seu art.98.

Por compartilhar inteiramente com os fundamentos acima expostos pelo eminente Desembargador Federal Paulo Freitas Barata e sendo certo que os mesmos esgotam o exame das questões postas nos autos, adoto-os como razão de decidir para reconhecer a existência do direito líquido e certo buscado pela impetrante.

Isto posto, CONCEDO A SEGURANÇA e confirmo a liminar anteriormente deferida para determinar que autoridade impetrada se abstenha de exigir o IRRF nas remessas de recursos feitas pela impetrante à Telecom Itália, em função da prestação de serviços de telecomunicação internacional.

Sem condenação em honorários advocatícios, a teor do artigo 25, da Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009.

Sentença sujeita ao reexame obrigatório. Desta forma, decorrido o prazo para interposição de recurso, remetam-se os autos ao egrégio do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, com as cautelas de estilo.

Oficie(m)-se à(s) autoridade(s) impetrada(s) cientificando-a(s) do teor da presente decisão, bem como ao (à) Exmo. (a) Senhor (a) Desembar-

JURISPRUDÊNCIA

gador (a) Federal relator (a) do Agravo de Instrumento nº 0006004-48.2011.4.03.0000, dando-lhe ciência da presente decisão.

Custas ex lege.

P.R.I.C.

Marcelo Mesquita Saraiva

MM. Juiz Federal

(Sentença publicada no DE da Justiça Federal da 3ª Região, divulg 20.10.2011, public 21.10.2011, p. 117/119).

**IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. FICÇÃO JURÍDICA. § 1º DO ART. 1º DO DECRETO-LEI 1.578/77. REGISTRO DE EXPORTAÇÃO NO SISCOMEX.**

**AGRAVO DE INSTRUMENTO 628.162**

ORIGEM :AMS - 96030270172 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. LUIZ FUX

AGTE.(S) :UNIÃO

ADV.(A/S) :PFN - AFONSO GRISI NETO

AGDO.(A/S) :SIMAB S/A

ADV.(A/S) :DOMINGOS TORRE E OUTRO(A/S)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. FICÇÃO

JURÍDICA. § 1º DO ART. 1º DO DECRETO-LEI 1.578/77. REGISTRO DE EXPORTAÇÃO NO SISCOMEX.

1. O registro no SISCOMEX hábil para determinar a ocorrência do fato gerador do imposto de exportação é o Registro de Exportação. Precedentes: AI 578.372-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe de 12.03.2010, e RE 235.858, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 13.12.2002.

2. *In casu*, o acórdão recorrido entendeu que o fato gerador do referido tributo se deu na data do Registro de Venda – RV, o que vai de encontro com a jurisprudência emanada por esta Suprema Corte.

3. Agravo provido para conhecer do recurso extraordinário.

4. Recurso extraordinário **PROVIDO**.

**DECISÃO:** Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento ao recurso extraordinário interposto em oposição a acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim ementado (fl. 116):

“PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RAZÕES DE RECURSO DISSOCIADAS. NÃO CONHECIMENTO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. AÇÚCAR. PERTINÊNCIA CONSTITUCIONAL DAS RESOLUÇÕES DO BACEN. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. AÇÚCAR. REGISTRO DE VENDA QUE PRECEDE O REGISTRO DE EXPORTAÇÃO NO SISTEMA INTEGRADO DE COMÉRCIO EXTERIOR – SISCOMEX.

I. Estando as razões do recurso de apelação dissociadas da matéria tratada nos autos, não se é de conhecê-lo.

II. A Constituição Federal remete ao Poder Executivo, que age por meio do CMN, reduzir ou aumentar a alíquota, sendo o BACEN mero executor.

III. Possibilidade de o Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto de exportação (§ 1º, do Art. 153, da CF).

IV. Recepcionado pela atual Carta Magna o Decreto-lei n. 1.578/77, o qual, em seu Art. 3º, fixou a alíquota do IE em 10%, facultando-se ao Poder Executivo, através do CMN, reduzir ou aumentar a alíquota, sendo que a majoração não poderá ser superior a 4 vezes o valor fixado, conforme seu parágrafo único.

V. A revogação, pela MP 655, de 14/10/94, do § 2º do Decreto-lei n. 1.587/77, o qual estabelecia que o Poder Executivo, mediante ato do CMN, relacionará os produtos sujeitos ao imposto, não atinge a exigibilidade do tributo, eis que tal lista não é essencial à hipótese de incidência. Ditames legais obedecidos.

VI. Considera-se ocorrido o fato gerador do IE no momento da expedição da guia de exportação ou documento equivalente (§ 1º, do Decreto-lei n. 1.578/77).

VII. Os registros informatizados das operações de exportação no SIS-COMEX, Registros de Exportação-RE, ou os Registros de Venda (RV), na hipótese de grãos, “*commodities*”, visto que estão sujeitos à bolsa de valores e mercadorias, equívalem, para todos os efeitos legais, à guia de exportação, nos termos do Art. 6º, § 1º, do Decreto n. 660/92.

VIII. As exportações de açúcar que já se encontram por essa forma registradas, quando do advento da novel Resolução do CMN e Circular do BACEN, não podem ser atingidas. Precedente do STF.

IX. Operações de exportação do açúcar comunicadas ao SISCOMEX e registro informatizado em 19/10/94, antes da edição da Resolução BA-



CEN n. 2.136, de 28/12/94, devem sofrer a incidência da Resolução n. 2.112/94, então vigente, a qual estabelecia a alíquota de 10%.”

Nas razões do extraordinário, a UNIÃO alega violação ao art. 5º, XXXVI, da CF. Sustenta, em síntese, que, ao contrário do que disposto no acórdão recorrido, o Registro de Venda – RV – não pode ser comparado à guia de exportação para efeito de fixação da ocorrência do fato gerador do imposto de exportação, isso porque tal documento espelharia somente um contrato de venda futura, e não a efetiva ocorrência da exportação. Assim, entende a parte que somente o Registro de Exportação no Siscomex teria o condão de fixar a data da exportação para efeito da ocorrência do fato gerador do referido tributo, o que, in casu, ocorreu já da vigência da Resolução do BACEN nº 2.136/94.

O apelo extremo teve o seu seguimento obstado na origem com fundamento da jurisprudência desta Suprema Corte quanto à questão que teria se firmado de forma contrária a pretensão recursal.

Relatados, DECIDO.

Preliminarmente, a intimação do acórdão recorrido ocorreu em 18.06.2003, logo, a agravante está desobrigada da apresentação da preliminar formal e fundamentada da repercussão do caso, conforme decisão do Plenário desta Corte quando do julgamento da QO-AI 664.567, da Relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 06/09/07, proferida nos seguintes termos:

“a exigência da demonstração formal e fundamentada no recurso extraordinário da repercussão geral das questões constitucionais discutidas só incide quando a intimação do acórdão recorrido tenha ocorrido a partir de 03 de maio de 2007, data da publicação da Emenda Regimental nº 21, de 30 de abril de 2007 ” (grifo nosso).

O agravo merece provimento.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento no sentido de que não é qualquer documento registrado no Siscomex

que será equivalente a “guia de exportação” prevista no § 1º do art. 1º do Decreto-lei 1.578/77 para efeito de ocorrência do fato gerador do Imposto de Exportação. De fato, o entendimento desta Suprema Corte é no sentido de que somente o Registro de Exportação no Siscomex, e não o Registro de Venda, caracteriza a exportação para cobrança do tributo. Confira-se, à guisa exemplificativa, o seguinte precedente:

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. FATO GERADOR: REGISTRO NO SISTEMA INTEGRADO DE COMÉRCIO EXTERIOR - SISCOMEX.

1.A matéria constitucional trazida pelo recurso extraordinário foi efetivamente apreciada, uma vez que os pontos nodais do acórdão recorrido situam-se sobre o fato gerador do imposto de exportação previsto no art. 153, II, bem como sobre o princípio da irretroatividade tributária, com assento nos arts. 150, III, e 5º, XXXVI, todos da Constituição da República, sendo ainda certo que a União manejou os competentes embargos declaratórios objetivando prequestionar os dispositivos constitucionais ofendidos.

**2.Não é qualquer registro no SISCOMEX que corresponde à expedição do documento equivalente à guia de exportação prevista no § 1º, in fine, do art. 1º do Decreto-lei 1.578/77, como determinante da ocorrência do fato gerador do tributo. Somente o Registro de Exportação corresponde e se equipara à Guia de Exportação.**

3.Editada a Resolução 2.112/94 do Banco Central do Brasil depois dos registros de venda, mas antes dos registros de exportação, submetem-se as operações respectivas às alíquotas nelas fixadas, visto que tal fixação se dera antes da ocorrência do fato gerador. Precedentes.

4.Agravo regimental improvido, prejudicado o pedido cautelar formulado” (AI 578.372-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe de 12.03.2010) (grifo nosso).

Consta no voto da e. Relatora o seguinte excerto:

“A criação do SISCOMEX (Decreto 660/92) objetivou agilizar as transações internacionais. Num sistema informatizado, alimentado pelos próprios interessados, foram substituídos diversos documentos, entre os quais as guias de Importação e de Exportação por informações processadas eletronicamente.

**Os registros de exportação e de importação equipararam-se às guias de exportação e de importação.**

**O que se verifica e dá margem a controvérsias, como a dos autos, é a existência de mais de um tipo de registro no SISCOMEX. Precedem o Registro de Exportação — embora não necessariamente em todas as operações — o Registro de Venda (RV) e o Registro de Crédito (RC). Após a efetivação do Registro de Exportação e finalizada a operação de exportação, a documentação é complementada, ainda, por um Comprovante de Exportação (CE) que relaciona todos os registros de exportação, objeto de um mesmo despacho aduaneiro.**

3. Na hipótese, a parte agravante, tendo já realizado Registros de Venda antes da edição da Resolução 2.112/94, entendeu que tal providência a colocava ao abrigo das alíquotas introduzidas pela referida Resolução.

Não é, todavia, qualquer registro no SISCOMEX que corresponde à expedição do documento equivalente à guia de exportação prevista no § 1º, in fine, do art. 1º do Decreto-lei 1.578/77, como determinante da ocorrência do fato gerador do tributo.

**Os Registros de Venda invocados pela parte agravante não têm essa estatura. Somente o Registro de Exportação corresponde e se equipara à Guia de Exportação.** Logo, editada a Resolução 2.112/94 depois dos registros de venda, mas antes dos registros de exportação, submetem-se as operações respectivas às alíquotas nela fixada, visto que tal fixação se dera antes da ocorrência do fato gerador. Com efeito. No caso, consoante afirma o próprio agravante (fl. 483), o Registro de Ex-

portação ocorreu em 14.10.94, quando já vigente a Resolução BACEN 2.112/94, nos termos do seu art. 4º, que determina a vigência da citada Resolução na data de sua publicação” (grifo nosso).

Ainda nesse sentido, em caso análogo ao dos autos, o RE 235.858, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 13.12.2002:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. AÇÚCAR. RESOLUÇÕES N.ºS 2.112/94 E 2.136/94, DO CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA. A Medida Provisória n.º 655 de 14 de outubro de 1994, convertida, após sucessivas reedições, na Lei n.º 9.019/95, teve o efeito de revogar, a partir de sua edição -- na conformidade da jurisprudência pacífica do STF --, o § 3.º do art. 1.º do DL n.º 1.578/77, que autorizava o Poder Executivo a relacionar os produtos sujeitos ao imposto em apreço, generalizando, por esse modo, a incidência do tributo, salvo hipótese prevista na Constituição (inciso II do § 3.º do art. 153). Regulamentando a norma do § 1.º do art. 1.º do referido DL n.º 1.578/77, estabeleceu o Decreto n.º 660/92 equiparação entre a guia de exportação e o registro informatizado da exportação no SISCOMEX (§ 1.º do art. 6.º), para efeito de identificação do fato gerador. No presente caso, os registros de exportação foram realizados em fevereiro e abril/95, posteriormente, portanto, à edição da MP n.º 655/94 e da Resolução n.º 2.136/94, do BACEN, que fixou a alíquota do IE em 2% para açúcares de cana, não havendo espaço para falar-se em incidência retroativa da lei tributária. Registre-se, por fim, ser irrelevante que, no caso, a venda do açúcar houvesse sido registrada no SISCOMEX antes da edição da MP 655/94, já que não se trata de ato equiparado à guia de exportação, para o efeito acima mencionado. O acórdão recorrido, dissentindo do entendimento exposto, não pode subsistir. Recurso conhecido e provido.”

*In casu*, o acórdão recorrido destoou desse entendimento quando consignou que o RV seria o documento hábil para caracterizar o fato gerador

do Imposto de Exportação. Confira-se nesse sentido a seguinte passagem do voto condutor do acórdão recorrido:

“(..) as Circulares ou Resoluções do BACEN, mero executor dos comandos estabelecidos pelo CMN, órgão do Poder Executivo autorizado a reduzir ou aumentar as alíquotas do imposto de exportação, não podem atingir Registros de Venda - RV, no caso do açúcar, ‘commodities’, já registrados, sob pena de ferir o ato jurídico perfeito.”

*Ex, positis*, a conclusão é no sentido de assistir razão à UNIÃO quando requer seja reconhecido como ocorrido o fato gerador do Imposto de Exportação na data em que foi efetivado o Registro de Exportação no Siscomex.

**DOU PROVIMENTO** ao agravo de instrumento para admitir o recurso extraordinário para, desde logo, **DAR-LHE PROVIMENTO**.

Publique-se. Int..

Brasília, 17 de outubro de 2011.

Ministro **LUIZ FUX**

Relator

(Decisão monocrática publicada no STF – DJe, divulg 21.10.2011, public 24.10.2011, p. 78/119).

**COFINS. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DE DECISÃO EM AÇÃO RESCISÓRIA POR TRIBUNAL REGIONAL. POSSIBILIDADE.**

MEDIDA CAUTELAR NA RECLAMAÇÃO 11.476

ORIGEM :AR - 6025 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

JURISPRUDÊNCIA

PROCED. :CEARÁ

RELATOR :MIN. LUIZ FUX

RECLTE.(S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

RECLDO.(A/S) : TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

INTDO.(A/S) :AMAILZA SOARES PAIVA - ADVOCACIA E CONSULTORIA S/C

ADV.(A/S) :PASCHOAL DE CASTRO ALVES E OUTRO(A/S)

**RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PARA REALIZAR MODULAÇÃO DE EFEITOS DE JULGADOS, BEM COMO DE OFENSA AO DECIDIDO NA ADI Nº 4.071-AGR. ARGUMENTOS IMPROCEDENTES. MODULAÇÃO DE EFEITOS COMO COROLÁRIO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DE QUALQUER ÓRGÃO JURISDICIONAL PARA PROCEDER AO CONTROLE INCIDENTAL DE CONSTITUCIONALIDADE. BOA-FÉ DO PARTICULAR AMPARADO POR DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO COMO FATOR NÃO CONSIDERADO PELO STF. LIMINAR INDEFERIDA.**

DECISÃO: Cuida-se de Reclamação Constitucional proposta pela União Federal contra decisão do Plenário do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, no julgamento da Ação Rescisória nº 2008.05.00.060637-7, que julgou procedente, em parte, a referida ação, proposta pela ora Reclamante, reconhecendo como devida a revogação da isenção concedida pela Lei Complementar n. 70/91, determinando, todavia, que o reco-

lhimento da referida contribuição somente deveria ser efetuado a partir daquele julgamento.

A decisão reclamada foi ementada da seguinte forma:

PROCESSO CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR DE INTEMPESTIVIDADE. ISENÇÃO CONCEDIDA ATRAVÉS DO ART. 6º, II, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. REVOGAÇÃO PELO ART. 56 DA LEI Nº 9.3430/96. SÚMULA 343 DO STF. MODULAÇÃO DE EFEITOS. PRECEDENTE DO STF.

- O cômputo para aferição da tempestividade da ação rescisória, nos termos do art. 495 do CPC deve levar em consideração a data do trânsito em julgado da última decisão efetivamente proferida nos autos, independentemente se ali restou decidida a inadmissibilidade de recurso outrora interposto.

- O Supremo Tribunal Federal já se manifestou em inúmeros julgados, sendo favorável à possibilidade de revogação da isenção concedida através do art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91 pelo art. 56 da Lei nº 9.3430/96. Tratando-se de matéria de cunho constitucional, afasta-se a aplicabilidade da Súmula 343 do STF à espécie.

- Aplicação da modulação dos efeitos da decisão, no sentido de que o recolhimento da COFINS deva ser efetivado, tão-somente, a partir da data deste julgamento.

- Precedente do STF. (RE-AgR 295563/RS, Rel. Ministro CEZAR PELUSO, DJ. 07.10.2008)

- Ação Rescisória julgada parcialmente procedente

Alega o Reclamante que a decisão supratranscrita usurpou a competência deste Tribunal para proceder à modulação de efeitos de decisões judiciais, previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/99. Afirma, ainda, que houve afronta à decisão proferida por esta Corte no julgamento da ADI nº 4.071 AgR, onde se teria negado a possibilidade de modulação dos

efeitos da decisão que declarou a constitucionalidade da revogação da COFINS às sociedades civis prestadoras de serviços pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96. Eis a ementa do julgamento do regimental:

EMENTA Agravo regimental. Ação direta de inconstitucionalidade manifestamente improcedente. Indeferimento da petição inicial pelo Relator. Art. 4º da Lei nº 9.868/99. 1. É manifestamente improcedente a ação direta de inconstitucionalidade que verse sobre norma (art. 56 da Lei nº 9.430/96) cuja constitucionalidade foi expressamente declarada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, mesmo que em recurso extraordinário. 2. Aplicação do art. 4º da Lei nº 9.868/99, segundo o qual “a petição inicial inepta, não fundamentada e a manifestamente improcedente serão liminarmente indeferidas pelo relator”. 3. A alteração da jurisprudência pressupõe a ocorrência de significativas modificações de ordem jurídica, social ou econômica, ou, quando muito, a superveniência de argumentos nitidamente mais relevantes do que aqueles antes prevalecentes, o que não se verifica no caso. 4. O *amicus curiae* somente pode demandar a sua intervenção até a data em que o Relator liberar o processo para pauta. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.

(ADI 4071 AgR, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Tribunal Pleno, julgado em 22/04/2009, DJe-195 DIVULG 15-10-2009 PUBLIC 16-10-2009 EMENT VOL-02378-01 PP-00085 RTJ VOL-00210-01 PP-00207)

O Reclamante registra, ainda, que em decisão monocrática, confirmada pelo Pleno, proferida nos autos da ADI nº 4.071, o Min. Menezes Direito

Pleiteia, com base nesses argumentos, liminar para a cassação, ou, subsidiariamente, para a suspensão da eficácia da decisão reclamada, na parte em que conferiu efeitos *ex nunc* ao acórdão, e, ao final, a sua cassação definitiva.

É o relatório. Passo a decidir.



O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 377.457 e 381.964 (rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2008), assentou o entendimento de que ocorreu a revogação, pelo art. 56 da Lei 9.430/96, da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, na medida em que esta Lei é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída.

Apesar desse julgamento, foi proposta uma ADI sobre a matéria, de nº 4.071, a qual foi julgada monocraticamente improcedente, nos seguintes termos:

(...)

A questão objeto da presente ação direta de inconstitucionalidade foi recentemente decidida pelo Plenário deste Supremo Tribunal Federal, em 17/9/2008, no julgamento dos recursos extraordinários de nºs 377.457 e 381.964, ambos da relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

Naquela oportunidade, firmou-se o entendimento de que o conflito aparente entre lei ordinária e lei complementar não deveria ser resolvido pelo critério hierárquico, mas pela natureza da matéria regradada, de acordo com o que dispõe a Constituição Federal. Nesta linha, entendeu a Corte que a isenção prevista na Lei Complementar nº 70/91 configurava norma de natureza materialmente ordinária, razão pela qual, muito embora aprovada sob a forma de lei complementar, com quorum qualificado de votação no Congresso Nacional, considerou válida a sua revogação por lei ordinária, determinada pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96.

Na mesma sessão de julgamento, o Plenário rejeitou a possibilidade de atribuição de efeitos prospectivos àquela decisão, mediante a aplicação analógica do art. 27 da Lei nº 9.868/99, por não vislumbrar razões de segurança jurídica suficientes para a pretendida modulação.

## JURISPRUDÊNCIA

Anoto que fiquei vencido no que se refere à modulação, considerando que a matéria estava pacificada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, havendo, como salientou o eminente Ministro Celso de Mello, decisões da Suprema Corte na configuração da matéria como infraconstitucional. Todavia, o entendimento sobre a modulação ficou vencido diante da ausência do quorum necessário previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/99. Claro, portanto, que a matéria objeto desta ação direta de inconstitucionalidade já foi inteiramente julgada pelo Plenário, contrariamente à pretensão do requerente, o que revela a manifesta improcedência da demanda.

Ante o exposto, com fulcro no art. 4º da Lei nº 9.868/99, indefiro a petição inicial.

Publique-se.

Brasília, 7 de outubro de 2008.

Ministro MENEZES DIREITO

Relator

O Pleno ratificou a decisão proferida pelo Min. Menezes Direito, negando provimento a Agravo Regimental contra ela interposto.

Antes que o Pretório Excelso firmasse esse entendimento, a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região julgou procedente a pretensão de particular em Mandado de Segurança, entendendo ser inadmissível a revogação da LC 70/91 por via de lei ordinária, asseverando ter sido proposital a escolha de lei complementar para isentar as sociedades civis do pagamento da COFINS, em face de ser esse o instrumento legislativo mais rígido. Esse *decisum* foi desconstituído por meio de Ação Rescisória; entretanto, aquele órgão colegiado optou por conferir efeitos meramente prospectivos ao julgado, com fulcro nos seguintes argumentos:

“(…) em se tratando de manutenção da isenção por sentença judicial transitada em julgado, portanto sem caráter de precariedade, não pode ser desconstituída com efeito retroativo, sem cometer-se grave injustiça, por desatendimento ao princípio da segurança jurídica. Por tais fundamentos, reconheço a modulação dos efeitos para que a cobrança da referida contribuição ocorra, tão-somente, a partir do julgamento da presente ação”.

Percebe-se, de plano, que o Tribunal Regional Federal considerou um fator que não foi, e nem poderia ser, apreciado pelo Supremo: a boa-fé do particular, que deixou de recolher o tributo por estar amparado por sentença judicial transitada em julgado.

Quando do julgamento do RE nº 377.457-3/PR, o Relator, Ministro Gilmar Mendes, justificou a sua posição contrária à modulação de efeitos explicando que “a matéria já era jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – ai temos essas divergências já na ADC No 1 (...) e também temos uma doutrina bastante rica, nessa perspectiva, a partir do nosso clássico e saudoso Geraldo Ataliba, quanto a lei complementar”. Vê-se que não foi considerada por esta Corte – mercê de estar julgando, à época, Recurso Extraordinário em processo não findo – a situação do particular que já havia vencido batalha judicial contra a Fazenda Pública, amparado por decisão coberta pelo manto da coisa julgada material. Ante a inclusão desse novo fator, não se pode constatar afronta ao quanto decidido na ADI nº 4.071- AgRg.

A essa altura, é mister memorar que, mesmo à míngua de previsão legal, a doutrina já acenava com a possibilidade de modular os efeitos de decisões judiciais. A prática é tradicionalmente adotada na *common law*, como forma de evitar os inconvenientes gerados pela mudança de orientação jurisprudencial – é o chamado *prospective overruling*.

O problema, antes de se tratar de uma fórmula criada pela Lei nº 9.868/99, é de cunho constitucional, conforme anota, de forma percuciente, Bruno Bodart:

Sustenta a doutrina que a modulação dos efeitos das decisões proferidas pelo Pretório Excelso em controle difuso de constitucionalidade resulta do dever de proporcionalidade imposto pela Constituição. É que, em certos casos, há clara colisão entre o princípio da primazia da Constituição (aqui considerado em relação à norma constitucional violada pela lei declarada incompatível com a Carta Magna) e o da segurança jurídica (art. 5º, caput, CRFB). Enfrenta o problema dessa forma, dentre outros, Gustavo Zagrebelsky. Além disso, Hans Kelsen já defendia que a eficácia *ex nunc* da declaração de inconstitucionalidade atenderia aos objetivos de segurança jurídica.

(...)

Esses motivos são levantados pela doutrina para sustentar que a modulação de efeitos de decisões judiciais independe de previsão legal.

(BODART, Bruno Vinícius Da Rós. Embargos de declaração como meio processual adequado a suscitar a modulação dos efeitos temporais do controle de constitucionalidade. RePro, vol. 198, p. 389, ago/2011)

Assim também, em sede doutrinária, Gilmar Mendes (A Constitucionalidade do art. 27 da Lei n. 9.868/99. In: Direito constitucional contemporâneo: estudos em homenagem ao Professor Paulo Bonavides. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 305-331).

Apesar de haver previsão legal para a modulação de efeitos apenas no controle abstrato de constitucionalidade, conforme o art. 27 da Lei nº 9.868/99, certo é que a jurisprudência desta Corte Suprema admite a sua utilização também no controle incidental ou por via de exceção, como fixado no *leading case* do RE nº 197.917 (Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julg. em 06/06/2002). Na clássica lição de José Afonso da Silva, “o exercício [do controle de constitucionalidade] por via de exceção é próprio do controle difuso”, o qual, por sua vez, ocorre “quando se reconhece o seu exercício a todos os componentes do Poder Judiciário”

(Curso de Direito Constitucional Positivo. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 49-50).

Basta um exercício silogístico para concluir que, se a modulação de efeitos pode ocorrer também no controle incidental de constitucionalidade, e se essa espécie de controle é da competência de qualquer órgão jurisdicional brasileiro, a decisão de Tribunal Regional Federal que determina que seu julgado tenha efeitos prospectivos não usurpa nenhuma competência privativa deste Pretório Excelso.

Por essas razões, entendo que não há *fumus boni iuris* para amparar uma decisão antecipatória, em qualquer das formas pretendidas pelo Reclamante.

*Ex positis*, indefiro o pedido de medida liminar. Oficie-se ao juízo reclamado, para que preste informações no prazo de dez dias. Prestadas as informações, dê-se vista ao Procurador-Geral da República (art. 160 do RISTF).

Publique-se.

Brasília, 4 de novembro de 2011.

Ministro LUIZ FUX

Relator

(Decisão monocrática publicada no STF DJe 215/2011, divulg 10.11.2011, public 11.11.2011, p. 70/71).

Ementas

**BENEFÍCIO FISCAL. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. PEDIDO DE EXTENSÃO. IMPOSSIBILIDADE. VOTOS VENCIDOS.**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 405.579**

ORIGEM :AMS - 200270080009437 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :PARANA

**RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA**

RECTE.(S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) :GINAP - GRANDE IMPORTADORA NACIONAL DE PNEUS LTDA

ADV.(A/S) :RENATA SARAIVA VERANO E OUTRO(A/S)

**Decisão:** Adiado o julgamento por indicação do Relator. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, nesta assentada, o Senhor Ministro Eros Grau e o Presidente, Ministro Nelson Jobim. Presidência do Senhor Ministro Sepúlveda Pertence (art. 37, I do RISTF). Plenário, 12.08.2004.

**Decisão:** O Tribunal, por maioria, conheceu do recurso, vencidos o Relator e o Senhor Ministro Marco Aurélio, que dele não conheciam. Votou o Presidente. No mérito, após o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator), provendo o recurso, no que foi acompanhado pelos Senhores Ministros Eros Grau e Cezar Peluso, e dos votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Carlos Britto, negando provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Declarou impedimento o Senhor Ministro Celso de Mello. Ausente, justificada-

mente, neste julgamento, o Senhor Ministro Carlos Velloso. Falaram, pela recorrente, o Dr. Euler Barros Ferreira Lopes, Procurador da Fazenda Nacional e, pela recorrida, o Dr. Luis Roberto Barroso. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 25.11.2004.

**Decisão:** Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Gilmar Mendes, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução n. 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 17.02.2005.

**Decisão:** Apos o voto-vista do Senhor Ministro Gilmar Mendes, negando provimento ao recurso e cassando a liminar concedida, e das manifestações dos Senhores Ministros Joaquim Barbosa (Relator) e Carlos Britto, reafirmando os votos proferidos anteriormente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Menezes Direito. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 17.10.2007.

**Decisão:** Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso, contra os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio, Ayres Britto, Gilmar Mendes e Ricardo Lewandowski. Declarou impedimento o Senhor Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Cezar Peluso, que votou em assentada anterior. Plenário, 01.12.2010.

**EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PNEUS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE 40% DO VALOR DEVIDO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR MONTADORAS. PEDIDO DE EXTENSÃO A EMPRESA DA ÁREA DE REPOSIÇÃO DE PNEUMÁTICOS POR QUEBRA DA ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE. LEI FEDERAL 10.182/2001. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ARTS. 37 E 150, II). CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ART. 111).

## JURISPRUDÊNCIA

Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia **tributária**, não pode o Poder Judiciário estender **benefício fiscal** sem que haja previsão legal específica.

No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria a inaplicabilidade integral do benefício fiscal. A extensão do benefício aqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada.

Precedentes.

Recurso extraordinário provido.

(Ementa publicada no STF DJe n. 149/2011, divulg 03.08.2011, public 04.08.2011, p. 73).

### **IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO PARA USO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA.**

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 550.170

ORIGEM :AMS - 94030476567 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SAO PAULO

RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

AGTE.(S) :UNIAO

ADV.(A/S) :PFN - EDUARDO MUNIZ MACHADO CAVALCANTI

AGDO.(A/S) : LUIZ AUGUSTO DE SOUZA QUEIROZ FERAZ

ADV.(A/S) :ROBERTO CARLOS KEPPLER E OUTRO(A/S)



ADV.(A/S) :ROBERTO MOREIRA DIAS

**Decisão:** Apos os votos do Ministro Ricardo Lewandowski, Relator, e da Ministra Carmen Lucia, que negavam provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário; e dos votos dos Ministros Marco Aurélio e Carlos Ayres Britto, que lhe davam provimento, o julgamento foi adiado a fim de se aguardar voto de desempate de Ministro da Segunda Turma. 1a Turma, 08.09.2009.

**Decisão:** Por maioria de votos, a Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator, vencidos os Senhores Ministros Marco Aurélio e Ayres Britto. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux. Presidência da Senhora Ministra Carmen Lucia. 1a Turma, 7.6.2011.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEICULO PARA USO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Não incide o IPI em importação de veículo automotor, por pessoa física, para uso próprio. Aplicabilidade do princípio da não cumulatividade. Precedentes.

II - Agravo regimental improvido.

(Ementa publicada no STF DJe n. 149/2011, divulg 03.08.2011, public 04.08.2011, p. 89).

**GUERRA FISCAL. BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS CONCEDIDO SEM APROVAÇÃO DO CONFAZ. INCONSTITUCIONALIDADE.**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.345 (475)**

JURISPRUDÊNCIA

ORIGEM :ADI - 108710 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. CEZAR PELUSO

REQTE.(S) :GOVERNADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA

ADV.(A/S) :PGE-SC - WALTER ZIGELLI

INTDO.(A/S) :ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SANTA CATARINA

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, Ministro Cezar Peluso (Presidente), julgou procedente a ação direta. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Dias Toffoli e, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 30.06.2011.

*EMENTA:* INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g”, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem previa celebração de convenio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.

(Ementa publicada no STF DJe n. 150/2011, divulg 04.08.2011, public 05.08.2011, p. 74).

**GUERRA FISCAL. ADMISSÃO DO PAGAMENTO DO ICMS SEM JUROS E MULTA DE MORA. INCONSTITUCIONALIDADE.**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.906**

ORIGEM :ADI - 85930 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :RIO DE JANEIRO

**RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO**

REQTE.(S) :GOVERNADOR DO ESTADO DE SAO PAULO

ADV.(A/S) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SAO PAULO

INTDO.(A/S) :GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

INTDO.(A/S) :ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

**Decisão:** O Tribunal, por votação unânime e nos termos do voto do Relator, julgou procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade da Lei no 3.394, de 4 de maio de 2000, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto no 26.273, editado na mesma data. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie e o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pelo requerente, o Dr. Marcos Ribeiro de Barros, Procurador do Estado, e pelo interessado Governador do Estado do Rio de Janeiro, o Dr. Alde Santos Junior, Procurador do Estado. Plenário, 01.06.2011.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEGITIMIDADE E CAPACIDADE POSTULATORIA. Descabe confundir a legitimidade para a propositura da ação direta de inconstitucionalida-

de com a capacidade postulatória. Quanto ao Governador do Estado, cuja assinatura e dispensável na inicial, tem-na o Procurador-Geral do Estado.

ACAO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – NATUREZA DA NORMA E ALCANCE. O fato de a norma disciplinar matéria balizada não a torna de efeito concreto. Este pressupõe a individualização.

ACAO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ATUAÇÃO DO ADVOGADO-GERAL DA UNIAO. Consoante dispõe o § 3o do artigo 103 da Constituição Federal, cumpre ao Advogado-Geral da União o papel de curador da lei atacada, não lhe sendo dado, sob pena de inobservância do múnus publico, adotar posição diametralmente oposta, como se atuasse como fiscal da lei, qualidade reservada, no controle concentrado de constitucionalidade perante o Supremo, ao Procurador-Geral da Republica.

“GUERRA FISCAL” – PRONUNCIAMENTO DO SUPREMO – DRIBLE. Surge inconstitucional lei do Estado que, para mitigar pronunciamiento do Supremo, implica, quanto a recolhimento de tributo, dispensa de acessórios – multa e juros da mora – e parcelamento. Inconstitucionalidade da Lei no 3.394, de 4 de maio de 2000, regulamentada pelo Decreto no 26.273, da mesma data, do Estado do Rio de Janeiro.

(Ementa publicada no STF DJe n. 153/2011, divulg 09.08.2011, public 10.08.2011, p. 17).

### **INSCRIÇÃO INDEVIDA EM DÍVIDA ATIVA. DANOS MORAIS. CABIMENTO**

APELAÇÃO CIVEL Nº 0028643-46.2004.4.01.3400  
(2004.34.00.028712-0/DF)

RELATOR : O EXMO. SR. JUIZ FEDERAL RODRIGO NAVARRO DE OLIVEIRA

APTE. : FAZENDA NACIONAL

PROC. : Luiz Fernando Juca Filho

APDO. : HOSPITAL PACINE DE OFTALMOLOGIA S/C LTDA

ADV. : Lycurgo Leite Neto e outros (as)

REMTE : JUIZO FEDERAL DA 21ª VARA - DF

### **EMENTA**

CIVIL. ADMINISTRATIVO. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA. RETIFICAÇÃO DO CÓDIGO DA RECEITA ANTERIORMENTE FEITO PELO CONTRIBUINTE. DANOS MORAIS. CABIMENTO.

I. Cuidando-se de responsabilidade civil objetiva, à vítima cabe provar o dano e o nexa causal com a ação administrativa, o que restou provado na espécie dos autos. Cumpria à Administração, por seu turno, provar a culpa concorrente ou exclusiva do particular, que não restou provada.

II. Não procede a alegação de culpa exclusiva do autor, a excluir a responsabilidade da ré, pelo fato de ter ele utilizado procedimento que não seria o correto para a retificação de recolhimento, para alteração de código de receita. Se do DARF apresentado com o REDARF (fls. 49 e 50) consta carimbo de agente da Delegacia da Receita Federal em Brasília indicando o código correto. Mesmo que o procedimento estivesse incorreto, seria de se esperar que o agente orientasse o contribuinte e, mais grave ainda, que não fosse efetivada a inscrição do suposto débito na dívida ativa.

III. Conquanto não tenha sido a autora inscrita no Cadin, é de se ver que em se tratando de empresa do setor de saúde o só fato da inscrição

## JURISPRUDÊNCIA

indevida em dívida ativa é suficiente a que não seja expedida CND, documento esse exigido como condição para pagamentos de convênios e contratos firmados com entes da Administração Pública. Dano moral caracterizado.

IV. A “reparação de danos morais ou extra patrimoniais, deve ser estipulada *cum arbitrio boni iuri*, estimativamente, de modo a desestimular a ocorrência de repetição de prática lesiva; de legar à coletividade exemplo expressivo da reação da ordem pública para com os infratores e compensar a situação vexatória a que indevidamente foi submetido o lesado, sem reduzi-la a um mínimo inexpressivo, nem elevá-la a cifra enriquecedora” (TRF1 AC 96.01.15105-2/BA)

V. Apelação e reexame necessário a que se dá parcial provimento para reduzir o valor dos danos morais de R\$ 20.735,82, duas vezes o montante inscrito, para R\$ 7.000,00.

### ACÓRDÃO

Decide a Sexta Turma, à unanimidade, dar parcial provimento à Apelação e à Remessa Oficial, nos termos do voto do Relator.

Sexta Turma do TRF da 1ª Região - 01/08/2011.

Juiz Federal MARCOS AUGUSTO DE SOUSA

Relator Convocado

(Ementa publicada no e-DJF1 de 12/08/2011, p. 219.)

### **SONEGAÇÃO FISCAL. DESNECESSIDADE DE AGUARDAR O TÉRMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

#### **HABEAS CORPUS 96.324**

ORIGEM :HC - 137113 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :SÃO PAULO

**RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO**

PACTE.(S) :ALFEU CROZATO MOZAQUATRO

IMPTE.(S) :ALBERTO ZACHARIAS TORON E OUTRO(A/S)

COATOR(A/S)(ES) :SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio, Relator, que indeferia o pedido de *habeas corpus*, pediu vista do processo o Ministro Dias Toffoli. Falaram: o Dr. Alberto Zacharias Toron, pelo paciente, e o Dr. Rodrigo Janot, Subprocurador-Geral da República, pelo Ministério Público Federal. Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski. 1ª Turma, 13.04.2010.

**Decisão:** Após os votos do Senhor Ministro Marco Aurélio, Relator, que denegava a ordem de *habeas corpus*, e do Senhor Ministro Dias Toffoli, que a concedia, pediu vista do processo o Senhor Ministro Luiz Fux. Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 29.3.2011.

**Decisão:** Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio, Relator, e Luiz Fux, que denegavam a ordem de *habeas corpus*, e do voto do Senhor Ministro Dias Toffoli, que a concedia, pediu vista do processo o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 10.5.2011.

**Decisão:** Por maioria de votos, a Turma denegou a ordem de *habeas corpus*, nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Dias Toffoli. Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 14.6.2011.

ACÇÃO PENAL – DENÚNCIA – PARÂMETROS – LANÇAMENTO DEFINITIVO DE TRIBUTO – INEXIGIBILIDADE. Versando a denúncia, folha 100 a 129, esquema a envolver empresas visando à prática de sonegação fiscal, descabe exigir, para ter-se a sequência da persecução criminal, o término do processo administrativo-fiscal.

JURISPRUDÊNCIA

(Ementa publicada no STF DJe n. 157/2011, divulg 16.08.2011, public 17.08.2011, p. 33).

**ICMS. INCLUSÃO DO IMPOSTO EM SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. LEGITIMIDADE. MULTA DE 20%. AUSÊNCIA DE EFEITO CONFISCATÓRIO.**

**RECURSO EXTRAORDINARIO 582.461**

ORIGEM :AC - 3959485100 - TRIBUNAL DE JUSTICA ESTADUAL

PROCED. :SAO PAULO

RELATOR :MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S) : JAGUARY ENGENHARIA, MINERACAO E COMERCIO LTDA

ADV.(A/S) :MARCO AURELIO DE BARROS MONTENEGRO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :ESTADO DE SAO PAULO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SAO PAULO

INTDO.(A/S) :UNIAO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**Decisão:** O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, conheceu do recurso extraordinário, contra o voto da Senhora Ministra Carmen Lucia, que dele conhecia apenas em parte. No mérito, o Tribunal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário, contra os



votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Em seguida, o Presidente apresentou proposta de redação de sumula vinculante, a ser encaminhada a Comissão de Jurisprudência, com o seguinte teor: “E constitucional a inclusão do valor do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na sua própria base de cálculo.” Falaram, pelo recorrido, o Dr. Aylton Marcelo Barbosa da Silva, Procurador do Estado e, pelo *amicus curiae*, a Dra. Claudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa e, em viagem oficial a Federação da Rússia, o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 18.05.2011.

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral.

2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Mauricio Correa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributaria. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, *c/c* arts. 2o, I, e 8o, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional no 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe a lei complementar “*fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a íntegro, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço*”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que ha

## JURISPRUDÊNCIA

de ser feita e que o imposto já era calculado dessa forma em relação as operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de calculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos.

4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributarias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(Ementa publicada no STF DJe n. 158/2011, divulg 17.08.2011, public 18.08.2011, p. 18).

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991. ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 596.177

ORIGEM :AMS - 200771020039814 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

RECTE.(S) :ADOLFO ANGELO MARZARI JUNIOR

ADV.(A/S) :EDUARDO KÜMMEL E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Falou pela União o Dr. Fabrício Sarmanho de Albuquerque, Procurador da Fazenda Nacional. Plenário, 01.08.2011.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE.

I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador.

II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.

III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

(Ementa publicada no STF DJe n. 165/2011, divulg 26.08.2011, public 29.08.2011, p. 21).

**DIFERIMENTO DO ICMS. BENEFÍCIO FISCAL A DEPENDER DA EXISTÊNCIA DE CONVÊNIO DO CONFAZ.**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.702

ORIGEM :ADI - 46475 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :ESPÍRITO SANTO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

REQTE.(S) :ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS - ABIMAQ

ADV.(A/S) :DENIS CHEQUER ANGHER E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) :ANNE JOYCE ANGHER

ADV.(A/S) :NIVALDO ARY NOGUEIRA

INTDO.(A/S) :GOVERNADOR DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, julgou procedente a ação direta. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Plenário, 01.06.2011.

**EMENTA**

Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto nº 1.542-R, de 15 de setembro de 2005, do Estado do Espírito Santo. Inclusão de hipótese de diferimento de ICMS. Descaracterização do instituto. Benefício fiscal. Ausência de convênio entre os estados-membros. Inconstitucionalidade.

1. Caracterização da ABIMAQ como entidade de classe de âmbito nacional. O novo estatuto social prevê que a associação é composta apenas por entidades singulares de natureza empresarial, com classe econô-

mica bem definida, não mais restando caracterizada a heterogeneidade de sua composição, que impedira o conhecimento da ADI nº 1.804/RS. Prova, nos autos, da composição associativa ampla, estando presente a associação em mais de nove estados da federação. Cumprimento da exigência da pertinência temática, ante a existência de correlação entre o objeto do pedido de declaração de inconstitucionalidade e os objetivos institucionais da associação.

2. O decreto impugnado tem autonomia e suficiente abstratividade para figurar como objeto de ação de controle concentrado de constitucionalidade. Precedentes.

3. O decreto estadual prevê hipótese de diferimento do pagamento do ICMS sobre a importação de máquinas e equipamentos destinados à avicultura e à suinocultura para o momento da desincorporação desses equipamentos do ativo permanente do estabelecimento.

4. A tradicional jurisprudência da Corte encara a figura do diferimento do ICMS como mero adiamento no recolhimento do valor devido, não implicando qualquer dispensa do pagamento do tributo ou outra forma de benefício fiscal (ADI nº 2.056/MS, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 17/8/07).

5. Os bens do ativo permanente do estabelecimento não fazem parte de qualquer cadeia de consumo mais ampla, restando ausente o caráter de posterior circulação jurídica, uma vez que fadados a permanecer no estabelecimento, estando sujeitos à deterioração, ao perecimento ou à obsolescência. Nesses casos, o fato gerador do ICMS será uma operação, em regra, monofásica, restrita à transferência de domínio do bem entre exportador e importador (destinatário final), cuja configuração fática descaracteriza o conceito de diferimento. A desincorporação do bem do ativo permanente e, conseqüentemente, o pagamento do tributo ficariam a cargo exclusivamente do arbítrio do contribuinte, que poderia se evadir do recolhimento do tributo com a manutenção do bem no seu patrimônio.

6. O nominado diferimento, em verdade, reveste-se de caráter de benefício fiscal, resultando em forma de não pagamento do imposto, e não no simples adiamento. Assim, o Decreto nº 1.542-R, de 15 de setembro de 2005, do Estado do Espírito Santo, ao conceder forma indireta de benefício fiscal, sem aprovação prévia dos demais estados-membros, viola o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

7. Ação direta julgada procedente.

(Ementa publicada no STF DJe n. 166/2011, divulg 29.08.2011, public 30.08.2011, p. 22).

**TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E CO-FINS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.254.311 - RS (2011/0110721-1)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

RECORRENTE : DOUX FRANGOSUL S/A - AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL

ADVOGADO : RAFAEL NICHELE E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. ART. 3º, §10, E ART. 15, DA LEI N. 10.833/2003, C/C LEI N. 10.637/2002. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF N. 3/2007. LEGALIDADE.

1. O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real (base de cálculo do IPRJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Precedentes: REsp. n. 1.118.274 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.9.2010; REsp. n. 1.128.206 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.10.2010; REsp 1210647 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 03.05.2011.

2. 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: “Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Humberto Martins, 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 Castro Meira, Humberto Martins (voto-vista) e Herman Benjamin (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou, justificadamente, do julgamento o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.

Brasília (DF), 18 de agosto de 2011.

(Ementa publicada no STJ DJe n. 881, divulg 29.08.2011, public 30.08.2011, p. 1049/1050).

**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 213/2002.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.236.779 - PR (2011/0030806-4)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN

RECORRENTE : BECKMANN PINTO ADMINISTRAÇÃO DE BENS E

PARTICIPAÇÕES LTDA

ADVOGADO : PAULO AYRES BARRETO E OUTRO(S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. 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 213/2002.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. A Segunda Turma do STJ firmou entendimento de que a variação positiva ou negativa do valor do investimento em empresa controlada ou coligada situada no exterior, apurada pelo método de equivalência patrimonial, embora influencie no lucro líquido da empresa investidora, não tem impacto nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedente: REsp 1.211.882/RJ.

3. Recurso especial provido.



## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque.” Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha, Castro Meira e Humberto Martins (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 16 de junho de 2011(data do julgamento).

(Ementa publicada no STJ DJe n. 882, divulg 30.08.2011, public 31.08.2011, p. 611/612).

### **TRIBUTÁRIO. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE VALORES REFERENTES AOS MATERIAIS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE.**

AgRg no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.228.175 - MG (2010/0209534-2)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : MUNICÍPIO DE GOVERNADOR VALADARES

ADVOGADOS : CAMILA DRUMOND ANDRADE

JOÃO BATISTA DE OLIVEIRA FILHO

PAULO HENRIQUE DE MATTOS STUDART

AGRAVADO : CONSVAL LTDA

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

## EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE VALORES REFERENTES AOS MATERIAIS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DA SUPREMA CORTE.

1. O Supremo Tribunal Federal, no RE 603.497/MG interposto contra acórdão desta Corte, reconheceu a repercussão geral da questão posta a julgamento, nos termos do art. 543-B do CPC, e exarou decisão publicada em 16.9.2010, reformando o acórdão recorrido, com o seguinte teor: *“Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. Precedentes”*.

2. A base de cálculo do ISS restou analisada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento acima, portanto, revejo o entendimento anterior, a fim de realinhar-me à orientação fixada pela Corte Suprema para reconhecer a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.

3. Como o agravante não trouxe argumento capaz de infirmar a decisão que deseja ver modificada, esta deve ser mantida por seus próprios fundamentos.

Agravo regimental improvido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque.”

Os Srs. Ministros Herman Benjamin (Presidente), Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor Rocha e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 23 de agosto de 2011(Data do Julgamento)

(Ementa publicada no STJ DJe n. 883, divulg 31.08.2011, public 01.09.2011, p. 586/587).

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO DE FUNCIONÁRIO DOENTE OU ACIDENTADO. NÃO INCIDÊNCIA.**

AGRAVO LEGAL EM APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO  
Nº 0001491-35.2009.4.03.6102/SP 2009.61.02.001491-4/SP

RELATOR : Desembargador Federal LUIZ STEFANINI  
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO : MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E AFONSO GRISI NETO  
APELADO : TURB TRANSPORTE URBANO S/A  
ADVOGADO : IAGUI ANTONIO BERNARDES BASTOS  
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 6 VARA DE RIBEIRAO PRETO SP

AGRAVADA : DECISÃO DE FOLHAS

EMENTA

**AGRAVO LEGAL. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO DE FUNCIONÁRIO DOENTE OU ACIDENTADO. NÃO INCIDÊNCIA.**

1. A Lei não menciona jurisprudência pacífica, o que, na verdade poderia tornar inviável a sua aplicação. Menciona o texto legal que o relator poderá negar seguimento ao recurso quando estiver em confronto com a jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior; poderá, ainda, dar provimento ao recurso quando a decisão recorrida estiver em confronto com jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior.

2. A referência à jurisprudência dominante revela que, apesar de existirem decisões em sentido diverso, acabam por prevalecer, na jurisprudência, as decisões que adotam a mesma orientação invocada pelo relator.

3. Não é devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, no período de quinze dias que antecedem o auxílio-doença/acidente, à consideração de que tal verba, por não consubstanciar contraprestação a trabalho, não tem natureza salarial - é dominante no C. Superior Tribunal de Justiça. Precedentes: REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17/08/2006; REsp 824.292/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 08/06/2006; REsp 381.181/RS, 2ª Turma, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 25/05/2006; REsp 768.255/RS, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 16/05/2006.

4. Reconhece-se, então, à impetrante o direito à compensação da contribuição recolhida sobre as quantias pagas pelo empregador, aos seus empregados, durante os primeiros 15 dias de afastamento do serviço por motivo de doença ou de acidente (auxílio-doença/acidente).

5. Ao prazo prescricional para pleitear a repetição do indébito, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é aplicável a Lei Complementar nº 118/05, haja vista que o ajuizamento deste mandado de segurança (28/01/2009) é posterior ao prazo de 120 dias (*vacatio legis*) da publicação da referida Lei Complementar, ou seja, 09 de junho de 2005.

6. Referentes aos critérios a serem observados na compensação, a legislação que rege o instituto sofreu alterações ao longo dos anos: Leis nºs 8.383/1991, 9.430/1996, 10.637/2002 (oriunda ad MP nº 66/2002), 10.833/2003 e 11.051/2004, Decreto nº 2.138/1997 e Ins/SRF nºs 210/2002 e 460/2004, devendo ser aplicado a ela o regime jurídico em vigor na época, ou seja, a Lei nº 10.637/2002, a qual deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430/96.

7. À correção monetária devem ser adotados os critérios e índices estabelecidos pelo Conselho da Justiça Federal e previstos no Manual de Normas para Cálculos na Justiça Federal da Terceira Região.

8. Quanto aos juros moratórios, revendo meu posicionamento, de acordo com a orientação jurisprudencial firmada pela 1ª Seção do C. Superior Tribunal de Justiça, na restituição de tributos, seja por **repetição em pecúnia**, seja por **compensação**, (a) são devidos juros de mora a partir do trânsito em julgado, nos termos do art. 167, parágrafo único do CTN e da Súmula 188/STJ, sendo que (b) os juros de 1% ao mês incidem sobre os valores reconhecidos em sentenças cujo trânsito em julgado ocorreu em data anterior a 1º.01.1996, porque, a partir de então, passou a ser aplicável apenas a taxa SELIC, instituída pela Lei 9.250/95, desde cada recolhimento indevido (REsp 225.300, Min. Franciulli Neto, DJ de 28.10.2003; REsp 291.257, Min. Luiz Fux, DJ de 06.09.2004).

JURISPRUDÊNCIA

9. Agravo legal a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo legal, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 22 de agosto de 2011.

LUIZ STEFANINI

Desembargador Federal

(Ementa publicada no DE JF 3 Região, divulg 01.09.2011, p. 1470/1471).

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO-PRL-60. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIO DE 2002. LEIS NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS. 32/2001 E 243/2002. PREÇO PARÂMETRO. MARGEM DE LUCRO. VALOR AGREGADO. LEGALIDADE

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0006125-90.2003.4.03.6100/SP 2003.61.00.006125-8/SP

RELATOR : Desembargador Federal MAIRAN MAIA

APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : FERNANDO NETTO BOITEUX E  
ELYADIR FERREIRA BORGES

APELADO : JANSSEN CILAG FARMACEUTICA  
LTDA  
ADVOGADO : LUIS EDUARDO SCHOUERI e outro  
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 9 VARA SAO  
PAULO Sec Jud SP

TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO-PRL-60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS NºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF NºS. 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO - LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS - DEPÓSITOS JUDICIAIS.

1. Constitui o *preço de transferência* o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.

2. A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.

3. Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com

a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a *mens legis* da regra-matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.

5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individualizado de cada bem, serviço ou direito importado. À parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade



da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a conseqüente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.

6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operatividade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se-o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio *arm's length*), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio, tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegido em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO.

8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior

## JURISPRUDÊNCIA

exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. Referida Instrução Normativa encontra-se em perfeita consonância com os comandos emanados da regra-matriz, os quais já se renunciavam na Medida Provisória nº 2158-35, de 24/08/2001, editada originalmente sob o nº 1.807, em 28/01/99, ao reportar-se ao método da equivalência patrimonial, e mesmo, anteriormente, na Lei nº 6.404/76, quando alude às demonstrações financeiras da sociedade, motivo pelo qual também não se há falar ter a mencionada IN/SRF nº 243/2002 ofendido a princípios constitucionais, entre eles, os da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

9. As questões relativas a eventuais depósitos efetuados nestes autos deverão ser apreciadas pelo juízo de origem ao qual se encontram vinculados, após o trânsito em julgado da decisão definitiva.

10. Sentença recorrida reformada. Apelação e remessa oficial providas.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 25 de agosto de 2011.

Mairan Maia

Desembargador Federal Relator

(Ementa publicada no DE JF 3 Região, divulg. 01.09.2011, p. 2182/2183).

**NORMAS SOBRE PRESCRIÇÃO NA LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.**

AI no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.037.765 - SP  
(2008/0079240-1)

RELATOR : MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES : CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

JULIANA FURTADO COSTA ARAÚJO E OUTRO(S)

AGRAVADO : COPRIN EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA

ADVOGADO : SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS

EMENTA

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 2º, § 3º, E 8º, § 2º, DA LEI 6.830/80. PRESCRIÇÃO. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.

1. Tanto no regime constitucional atual (CF/88, art. 146, III, b), quanto no regime constitucional anterior (art. 18, § 1º da EC 01/69), as normas sobre prescrição e decadência de crédito tributário estão sob reserva de lei complementar. Precedentes do STF e do STJ.

2. Assim, são ilegítimas, em relação aos créditos tributários, as normas estabelecidas no § 2º, do art. 8º e do § 3º do art. 2º da Lei 6.830/80, que, por decorrerem de lei ordinária, não podiam dispor em contrário às disposições anteriores, previstas em lei complementar.

3. Incidente acolhido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia CORTE ESPECIAL do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Hamilton Carvalhido acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator e o voto do Sr. Ministro Francisco Falcão, no mesmo sentido, por maioria, acolher parcialmente o incidente, declarando a inconstitucionalidade do art. 2º, § 3º, e do art. 8º, § 2º, da Lei 6.830/80, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Vencidos, parcialmente, os Srs. Ministros Ari Pargendler, Aldir Passarinho Junior, Eliana Calmon, Laurita Vaz, Luiz Fux e Arnaldo Esteves Lima. Os Srs. Ministros Castro Meira, Cesar Asfor Rocha, Felix Fischer, Gilson Dipp, Hamilton Carvalhido, Francisco Falcão e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento a Sra. Ministra Nancy Andrichi e o Sr. Ministro Massami Uyeda.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Eliana Calmon.

Convocado o Sr. Ministro Massami Uyeda para compor quórum.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.

Brasília, 02 de março de 2011.

(Ementa publicada no DJE STJ, divulg 14.10.2011, public 17.10.2011, p. 1052/1053).

**TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DE INVESTIDOR QUE PODE INDICAR MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 0045891-30.2010.4.01.0000/BA

Processo Orig.: 0032472-78.2003.4.01.3300

RELATORA: DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

AGRAVANTE : KIA MOTORS CORPORATION

ADVOGADO : SERGIO BERMUDES

ADVOGADO : HAMILTON PRISCO PARAISO JUNIOR

ADVOGADO : SERGIO ESKENAZI

ADVOGADO : EVANDRO LUIS C B PERTENCE

ADVOGADO : FABIANO ROBALINHO CAVALCANTI

AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : LUIZ FERNANDO JUCA FILHO

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO QUANTO À SUCESÃO OU QUANTO À CONDIÇÃO DE ACIONISTA CONTROLADORA, ADMINISTRADORA OU DIRIGENTE.

1. Ainda que acerca da matéria não haja jurisprudência dominante ou súmula da Corte Superior, a existência de expressa contrariedade a disposição legal enseja a utilização do art. 557 do Código de Processo Civil.

2. Não há de se falar em supressão de instância, uma vez que, determinada a inclusão do sócio no polo passivo da execução, mediante decisão interlocutória, cabível o recurso de agravo de instrumento contra o ato judicial (art. 522 do CPC).

3. A responsabilização tributária por sucessão de empresas depende da comprovação dos elementos constantes do art. 133 do CTN. Meros indícios da sua existência são insuficientes.

## JURISPRUDÊNCIA

4. Inviável o redirecionamento se não comprovado que a empresa comporta a condição de acionista controladora, administradora ou dirigente da sociedade executada.

5. Agravo regimental a que se nega provimento.

### ACÓRDÃO

Decide a Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da relatora.

Brasília/DF, 25 de novembro de 2011.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(Ementa publicada no e-DJF 1, divulgado em 08.12.2011, public 09.12.2011, p. 967/968).



