

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO X - EDIÇÃO 40 - DEZEMBRO 2013

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 X – Edição 40 – Dezembro 2013

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2013
Rua Manoel da Nóbrega, 211 cj. 42
04001-906 – São Paulo, SP
Tel./Fax: (11) 3467-2534
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
Rua Manoel da Nóbrega, 211 cj. 42
04001-906 – São Paulo-SP – Brasil – Fone: (11) 3105-7132

INSTRUÇÕES PARA PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS NA REVISTA DA APET

A *Revista de Direito Tributário da APET* é uma publicação especializada em Direito Tributário, portanto todos os artigos enviados devem versar sobre esse tema.

A publicação dos artigos não importará em retribuição financeira para o(a) autor(a) por parte da MP Editora ou por parte da APET.

A remessa espontânea dos artigos significará a cessão dos direitos autorais à Revista e, uma vez publicados, será permitida posterior reprodução, desde que citada a fonte.

É de responsabilidade do(a) autor(a) a observância da Lei n. 9.610/98.

Os artigos devem ser inéditos e datados do dia da elaboração. Todas as citações devem estar acompanhadas da respectiva fonte de referência.

Os arquivos deverão ser enviados em documento de Word, tendo um mínimo de 15 e um máximo de 20 páginas, observadas as seguintes configurações:

a) fonte Arial tamanho 11 para o corpo do texto e Arial 9 para as notas de rodapé e citações; espaçamento entre linhas de 1,5 cm.

b) margens em página com formato A4: superior 2,5 cm; inferior 2,5 cm; esquerda 3,0 cm; e direita 3,0 cm. O espaçamento entre linhas é 1,5 cm;

O(A) autor(a) deverá enviar também um minicurrículo de seu histórico profissional e acadêmico, bem como os dados para contato.

Os artigos poderão ser encaminhados para o Coordenador Geral da Revista, Marcelo Magalhães Peixoto, por e-mail (mmmp@mpeditora.com.br) ou, na forma impressa, para o endereço: Rua Manoel da Nóbrega, 211 cj. 42, Paraíso, CEP 04001-906, 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

CLÁUDIO AUGUSTO GONÇALVES PEREIRA

Especialista pela Universidade de São Paulo – USP/SP. Mestre e Doutorando pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo – CMT e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Membro da Comissão de direito tributário da Ordem dos Advogados do Brasil da Subseção de Itajaí/SC e Advogado.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região. Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor *Honoris Causa* das Universidades de Craiova (Romênia) e da PUC-Paraná, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO – SP. Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária – CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS.

LIBÓRIO GONÇALO VIEIRA DE SÁ

Advogado em Recife. Especialista em Direito Tributário pela ESMAPE.
Ex-advogado da Chevron Texaco. Gerente Tributário do Grupo Dislub
Equador.

MARIANA ARITA SOARES DE ALMEIDA

Graduada pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET e
Mestranda em Direito Tributário na PUC/SP.

SUMÁRIO

ARTIGOS 11

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E A BASE DE CÁLCULO NAS ATIVIDADES DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTÓRIOS E NOTARIAIS 13

Cláudio Augusto Gonçalves Pereira

1. Introdução 13
2. A decisão do Supremo Tribunal Federal 13
3. O imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS 17
4. Incidência do ISS 17
5. Serviço público material: não incidência do ISS 19
6. Incertezas jurídicas 20
7. Nossa posição 22
8. Conclusões 27
9. Referências 28

DESMISTIFICAÇÃO DO “ESTORNO DE CRÉDITO” DO ICMS CORRESPONDENTE ÀS PARCELAS DE ETANOL ANIDRO E BIODIESEL B-100 QUE INTEGRAM OS PRODUTOS GASOLINA C E ÓLEO DIESEL B, RESPECTIVAMENTE, NOS CASOS DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, OBJETO DA ADIN N. 4.171. O DINHEIRO ESTÁ SAINDO DO “COFRE” ERRADO! NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO PARA SE PRESERVAR A JUSTIÇA FISCAL! 31

Libório Gonçalo Vieira de Sá

1. Foco da discussão 31
2. Aspectos legislativos e o “x” da questão 33
3. Da impossibilidade material do estorno e do acerto parcial do voto da ex-Ministra Relatora Ellen Gracie 36
4. Da irrazoabilidade do voto do Ministro Luiz Fux 39
5. Das conclusões prévias e dos aspectos operacionais 40
6. Da necessidade de interpretação conforme a Constituição para se preservar a justiça fiscal 45
7. O dever moral e ético do CONFAZ 45
8. Comentários finais 46

IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO EFETUAR O LANÇAMENTO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DE AÇÃO RESCISÓRIA <i>Mariana Arita Soares de Almeida</i>	47
---	----

Introdução	47
O lançamento tributário	48
A suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a extinção da relação jurídico-tributária: distinções necessárias	50
Impossibilidade de o Fisco efetuar o lançamento antes do trânsito em julgado da Ação Rescisória	54

PARECER	57
----------------	-----------

SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESÁRIOS LOTÉRICOS À CAIXA ECONÔMICA FEDERAL COMO COLETORES DE APOSTAS, AGÊNCIAS BANCÁRIAS, ONDE NÃO HÁ INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS, E DE OUTRA NATUREZA – REGIME JURÍDICO CONSTITUCIONAL APLICÁVEL DO ARTIGO 173 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CONSEQUÊNCIAS LEGAIS DECORRENTES – PARECER. <i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	59
---	----

JURISPRUDÊNCIA	113
-----------------------	------------

ARTIGOS

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E A BASE DE CÁLCULO NAS ATIVIDADES DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTÓRIOS E NOTARIAIS

Cláudio Augusto Gonçalves Pereira

1. Introdução

O presente artigo tem como objetivo analisar as posições adotadas pelo Supremo Tribunal Federal no que concerne à incidência ou não do imposto sobre serviços de qualquer natureza nos casos específicos dos registros públicos, cartórios e notariais, bem como sobre a forma de tributação: fixa ou não. A questão é bem controversa e não houve ainda consenso na melhor doutrina, gerando grandes debates jurídicos sobre o assunto aqui tratado. Portanto, nossa intenção não é a de esgotar o tema proposto, mas tão somente a de contribuir com mais um debate construtor.

2. A decisão do Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal entendeu ser constitucional a incidência do ISS nos serviços praticados pelos cartórios, notariais e registros públicos que estão indicados nos itens 21 e 21.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03. Referido posicionamento foi extraído a partir do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3089-2/DF, promovida pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil, a qual foi conhecida e julgada improcedente nos seguintes termos:

Ação direta de inconstitucionalidade. Constitucional. Tributação. Itens 21 e 21.1. Da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Inci-

dência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartórios e notariais. Constitucionalidade. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21.21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartórios e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, *caput*, da Constituição, porquanto matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a, e §§ 2º e 3º, da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no artigo 150, § 3º, da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não tributação das atividades delegadas. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente. (ADI 3.089/DF, Rel. Min. Carlos Britto, Rel. p/acórdão Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 13.02.2008, DJe-142, divulg. 31.07.2008, public. 1º.08.2008, *Ementário* 02326-02, p.265, RTJ 209-01/69, LEXSTF v. 30, n.357, p. 25-58, 2008).

Em julgamentos anteriores, nossa Corte Suprema se manifestava reiteradamente no sentido de que os serviços cartorários, notariais e de registro público não sofreriam a incidência do ISS porquanto se caracterizariam essencialmente como serviços públicos, prestados sob a forma de delegação de poderes, conforme disposição constitucional inserida no artigo 236. Entendiam ainda que a cobrança do imposto, ora em comen-

tário, seria indevida porque os emolumentos exigidos pelos cartórios seriam como contraprestação dos serviços públicos prestados. Sendo certo que tal situação se configuraria como bitributação por se confundir com as características tributárias das taxas¹.

Depois do reconhecimento judicial da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços de registros públicos, cartórios e notariais, a Corte Superior também se posicionou quanto à forma de tributação. Vejamos:

Processual civil e tributário. ISS. Serviços de registros públicos, cartórios e notariais. Base de cálculo. Art. 9º. § 1º, do DL 404/1968. Tributação fixa. Matéria apreciada pelo STF. ADIn 3.089/DF. 1. Hipótese em que se discute a base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de registros públicos e notariais. A contribuinte defende tributação fixa, nos termos do Art. 9º, § 1º, do DL 404/1968, e não alíquota sobre o preço do serviço (art. 7º, *caput*, da LC 116/2003), ou seja, sobre os emolumentos cobrados dos usuários. 2. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a incidência do ISS, *in casu*, ao julgar a ADIn 3.089/DF, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg. Na oportunidade, ratificou a competência municipal e afastou a alegada imunidade pretendida pelos tabeliães e cartórios (i) ao analisar a natureza do serviço prestado e, o que é relevante para a presente demanda, (ii) ao reconhecer a possibilidade do ISS incidir sobre os emolumentos cobrados (base de cálculo), mesmo em se tratando de taxas. 3. O acórdão do Supremo Tribunal Federal, focado na possibilidade de os emolumentos (que são taxas) servirem de base de cálculo para o ISS, afastou, por imperativo lógico, a possibilidade da tributação fixa, em que não há cálculo, e, portanto, base de cálculo. 4. Nesse sentido, houve manifestação expressa contrária à tributação fixa no julgamento da ADIn, pois “descabe a analogia – profissionais liberais, Decreto n. 406/68, caso

1. Precedentes do STF: ADC n. 5 MC/DF, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 19/09/03 e ADI n. 1.444/PR, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 11/04/03, REsp n. 612.780/RO, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 17/10/05.

ainda em vigor o preceito respectivo, quando existente lei dispendo especificamente sobre a matéria. O art. 7º da Lei Complementar n.º 116/03, estabelece a incidência do tributo sobre o preço do serviço”. 5. Ademais, o STF reconheceu incidir o ISS à luz da capacidade contributiva dos tabeliães e notários. 6. A tributação fixa do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 é o exemplo clássico de exação ao arrepio da capacidade contributiva, porquanto trata igualmente os desiguais. A capacidade contributiva somente é observada, no caso do ISS, na cobrança por alíquota sobre os serviços, conforme o art. 9º, *caput*, do DL 406/1968, atual art. 7º, *caput*, da LC 116/03. 7. Finalmente, o STF constatou que a atividade é prestada com intuito lucrativo, incompatível com a noção de simples “remuneração do próprio trabalho” prevista no artigo 9º, § 1º, da LC 116/2003. 8. A Associação dos Notários e Registradores do Brasil – Anoreg, quando propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade, pretendia afastar o ISS calculado sobre a renda dos cartórios (preço dos serviços, emolumentos cobrados do usuário). 9. A tentativa de reabrir o debate no Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial, reflete a inconfessável pretensão de reverter, na seara infraconstitucional, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade, o que é, evidentemente, impossível. 10. De fato, a interpretação da legislação federal pelo Superior Tribunal de Justiça – no caso a aplicação do art. 9º, § 1º, do DL 406/1968 – deve se dar nos limites da decisão com efeitos *erga omnes* proferida pelo STF na ADIn 3.089/DF. 11. Nesse sentido, inviável o benefício da tributação fixa em relação ao ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. 12. Recurso especial não provido. (REsp 1.187.464-RS, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, j. 1º.06.2010, DJE 1º.07.2010).

Portanto, pelas decisões acima transcritas, ficou definido que (i) os serviços de registros públicos, cartórios e notariais, inseridos no rol de atividades da Lei Complementar n. 116/03, estão sujeitos à incidência do ISS e (ii) que a tributação deve ter como base de cálculo o valor dos emolumentos.

3. O imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS

O imposto sobre serviços de qualquer natureza é de competência municipal, conforme disposição constitucional decorrente do artigo 155, II, da Constituição Federal da República Federativa do Brasil. Nela está definido que não serão considerados serviços, como regra de exceção, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação. Portanto, nossa carta constitutiva não tem o condão de criar o tributo em si, mas apenas e tão somente delegar poderes para que os municípios possam instituir seus tributos dentro de seus limites territoriais e conforme seus interesses regionais e culturais. É certo que o poder municipal esbarra em determinados limites constitucionais e infraconstitucionais para exercitar sua competência tributária, de modo que a liberdade de criar hipóteses de incidência é limitada.

Aires F. Barreto tem sustentado fortemente em suas obras que, para a correta compreensão do ISS, é necessário seguir a diretriz imposta pela autonomia municipal que, nas palavras do autor, pode ser entendida como a faculdade conferida pela Constituição Federal à pessoa política Município para editar – nos limites por ela traçados – suas próprias normas legislativas, dispor sobre seu governo e organizar-se administrativamente (2009: 09). Portanto, seguindo o posicionamento doutrinário deste tributarista, o município é competente para legislar suas normas tributárias de acordo com a competência que lhe foi outorgada pela Constituição Federal, não podendo sofrer qualquer irrupção de outras legislações estadual ou federal. O município é autônomo.

4. Incidência do ISS

De início, cumpre-nos destacar que só poderá haver serviço tributável no exato momento em que a Constituição Federal delegar competência para sua tributação. Essa regra básica de direito tributário recorrentemente tem sido esquecida pelos legisladores, integrantes da

administração pública fazendária e órgãos de julgamentos administrativos e judiciais. O que nos faz conviver com distorções jurídicas que oneram o sujeito passivo da obrigação tributária.

Dessa feita, apresentaremos uma singela divisão de serviços para elucidar a questão da incidência ou não do ISS nos casos dos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03. Para tanto, usaremos a clássica divisão de serviços tributáveis e serviços não tributáveis. No primeiro caso, somente poderá ser considerado serviço tributável aquele consistente no esforço humano com conteúdo econômico. Aires F. Barreto (2009: 30), por sua vez, é categórico ao afirmar que somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato que irá permitir que sua ocorrência concreta calibre, de alguma maneira, o tributo, e, portanto, possa ser reconhecida como indício de capacidade contributiva. No segundo, por outro lado, não serão tributados aqueles fatos (serviços) que estão afetos à competência dos Estados e do Distrito Federal e que não guardam qualquer relação com as materialidades descritas na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 (compartilhamos o entendimento de que a lista anexa deve ser interpretada de forma taxativa).

Do exposto acima, como vemos, temos que a incidência do ISS somente poderá ocorrer sobre fatos que provierem de relações contratuais privadas e também marcadas pelo conteúdo econômico, o que, por óbvio, serão reguladas pelo regime privado. Nessa direção, os serviços apostos nos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03 jamais poderão ser tidos como tributáveis, já que não se ajustam a essa categoria. Referidos serviços, portanto, devem ser dispostos como *serviço público material*.

5. Serviço público material: não incidência do ISS

A Constituição Federal, em seu artigo 236, dispõe que os serviços notariais e de registro serão exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público. Tal situação fática está devidamente regulada por intermédio das Leis federais n. 8.935/94 (alterada pela Lei n. 10.506/02) e n. 10.169/00. Nesse sentido, para a compreensão desse fenômeno, necessário se faz partir do entendimento do significado e do funcionamento prático da expressão constitucional: delegação do Poder Público ao particular para exercitar tais serviços.

No nosso sentir, entendemos que a significação mais adequada para *delegação* é aquela que consiste na possibilidade da transferência de atribuições de uma entidade para a outra por regra excepcional e não geral. A par dessa posição, acreditamos estar aqui o ponto nevrálgico da questão porque, não muito raro, a confusão de interpretação se faz presente. Note-se que é preciso ter muito claro em mente que a faculdade de transferência aqui tratada não significa, em hipótese nenhuma, a substituição do exercício dos serviços notariais e de registro ao particular. Na realidade, o fenômeno que ocorre é apenas uma permissão legal para o exercício de certa atividade estatal. O sentido do termo, mais uma vez, está intimamente ligado à incumbência temporária porquanto há nele implícita revogabilidade (muito embora dúvidas parem ainda sobre a legalidade ou não da transferência de competência, já que o titular desta competência não dispõe dela como um direito, devendo ele próprio executá-la – princípio administrativo da indelegabilidade absoluta). Retomando o conceito, *delegação* é um dar ou um transferir ou um movimento legal e espontâneo do delegante ao delegado.

Em ato contínuo, por determinação constitucional, portanto, os serviços notariais e os serviços de registro são exercidos, em caráter privado, mediante delegação do Poder Público. Ou seja, em sua essência, podemos defini-los como – *serviço público material* (em razão de quem o

fornece). Nesse sentido, o raciocínio lógico-jurídico que permeia a questão é o seguinte: como o Estado titularizou certo serviço, a atividade desenvolvida pelos Cartórios é evidentemente tida como serviço público, especificamente *serviço público material*.

Por serviços notariais, podemos dizer que são aquelas atividades exercidas pelos *notários*, pessoas às quais compete o encargo de escrever nos *livros de notas*, segundo a praxe, todos os atos jurídicos e contratos das partes interessadas nos registros. É também o *tabelião de notas*, que instrumenta ou inscreve, seguindo as formas prescritas em lei, o que lhe é levado para registro. As *notas inscritas* são instrumentos públicos, ou documentos públicos, tidos, então, como autênticos, fazendo fé pública, até prova em contrário (Cretella Jr.: 1994, p. 4610) e por serviços de registros públicos, podemos entender como a atividade pública que serve para dar autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos mediante legislação nacional.

Compreendido o sentido da prestação de serviços públicos por particulares por intermédio da *delegação*, não há dúvida, em conclusão, que os serviços inscritos nos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03 e na lei municipal paulistana são categorizados como *serviço público material*, o que nos leva a consequências jurídico-tributárias importantes.

Por serem qualificados como – *serviço público material* – não sofrem a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob a forma de delegação de poder, a teor do artigo 236 da Constituição Federal, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, fincada no artigo 150, inciso VI, da Carta Constitutiva.

6. Incertezas jurídicas

A decisão do Supremo Tribunal Federal que determinou a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre os serviços de registro público,

cartoriais e notariais, ainda que por delegação do poder público, e que também definiu a base de cálculo como sendo o preço do serviço prestado, não foi suficiente para eliminar integralmente as dúvidas e incertezas quanto ao critério quantitativo da norma jurídica tributária do ISS.

A Corte Suprema trillhou o caminho no sentido de que tais serviços, de acordo com o artigo 236 da Constituição Federal, são exercidos em caráter *privado* por delegação do Poder Público, ainda que essa delegação seja feita em modo pessoal, intransferível e haja responsabilidade pessoal dos titulares dos serviços, tais fatores por si só, não permitem concluir que referidas atividades sejam praticadas pessoalmente pelo titular dos Cartórios. No entender do colegiado, o artigo 20 da Lei n. 8.935/94 autoriza os notários e os oficiais de registros a contratarem, para o desempenho de suas funções, escreventes, dentre eles escolhendo os substitutos, e auxiliares como empregados. Essa faculdade legal revela que a consecução dos serviços cartoriais não importa em necessária intervenção pessoal do tabelião, visto que possibilita empreender capital e pessoas para a realização da atividade, não se enquadrando, por consequência, em prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, nos moldes do § 1º, do artigo 9º, do Decreto-lei n. 406/68.

Portanto, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a incidência do ISS nos serviços de registros públicos, cartórios e notariais e definiu também que a base de cálculo do tributo municipal é o valor do preço do serviço, nos termos do artigo 7º da Lei Complementar n. 116/2003.

Neste cenário, ao analisar os julgados, a comunidade jurídica não firmou posição unânime. Alguns autores posicionaram-se contra a incidência do ISS, outros, a favor. Também não se entenderam quanto à base de cálculo, enquanto alguns defendem a tese da tributação fixa, outros percorreram o caminho do preço do serviço.

Sob a ótica das legislações espalhadas na Federação, em decorrência da competência tributária constitucional, não houve consenso, porquanto municípios, como o de São Paulo, elegeram ora a tributação pelo

regime especial, estabelecendo um valor fixo, ora pelo preço do serviço, sem deduções ou com deduções, enquanto outras unidades municipais mantiveram a base de cálculo pela regra geral, ou seja: incidência do ISS sobre o preço do serviço prestado.

7. Nossa posição

Conforme razões expostas no item “5” deste artigo, somos pela conclusão de que, por serem qualificados como – *serviço público material* – os serviços praticados pelos cartorários, notariais e registros públicos não devem sofrer a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob a forma de delegação de poder, a teor do artigo 236 da Constituição Federal brasileira, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, fincada no artigo 150, inciso VI, da Carta Constitutiva.

No que concerne ao regime de tributação, somos favoráveis à aplicação do sistema fixo de recolhimento do ISS pelas razões que passaremos a discorrer.

Acreditamos que o fato do serviço público ser prestado com finalidade lucrativa, por si só, não é elemento capaz de desconstituir o caráter de trabalho autônomo. Assim o fosse, médicos e advogados perderiam sua condição de profissionais liberais ou de autônomos, ante a cobrança de seus honorários com clara vertente lucrativa, bem como pelos valores expressivos que são percebidos, ante a cientificidade e intelectualidade de seus serviços.

Também não guarda qualquer relação o fato de os notários e oficiais de registros contarem com a colaboração de substitutos e escreventes, nos termos da Lei n. 8.935/94, já que são pessoas físicas, profissionais de direito, dotados de fé pública e que, para feitos da legislação tributária, recebem o mesmo tratamento estabelecido do profissional autônomo. Insta ressaltar que a própria Constituição Federal brasileira veda a delegação

deste tipo de serviço público às pessoas jurídicas, possibilitando-os tão somente às pessoas físicas que são investidas no cargo por intermédio de concursos públicos.

Outro aspecto importante que merece destaque para defender nossa posição é a ideia de que os emolumentos exigidos pelos cartórios servem como contraprestação dos serviços públicos prestados, caracterizados como taxa. Note-se que essa questão já foi recorrentemente analisada pelo próprio Supremo Tribunal Federal que declarou inúmeras vezes que *é da jurisprudência do Tribunal que as custas e os emolumentos judiciais e extrajudiciais têm caráter tributário de taxa. (...) uma vez que o caso trata de taxas, devem observar-se as limitações constitucionais do poder de tributar...* (ADI n. 3694/AP, Rel. n. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 6-11-2006, p. 30). Enquanto o preço é deliberada e livremente estabelecido entre as partes contratantes, a taxa é instituída em lei e tem seu valor por ela fixado. Este é o caso dos emolumentos recebidos pelos notários e registradores que, inclusive, não têm nenhuma ingerência ou participação na fixação dos serviços que prestam.

As atividades exercidas pelos notários e oficiais de registro público, como dito anteriormente, têm seu fundamento de validade no artigo 236 da Constituição Federal, que assim se apresenta:

Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

§ 1º. Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e seus prepostos, e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário.

§ 2º. Lei federal estabelecerá normas gerais para a fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.

§ 3º O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses.

Pelo dispositivo constitucional acima transcrito, percebemos nítido caráter *personalíssimo* no desempenho das atividades dos serviços notariais e de registros, bem como a necessidade de o prestador do serviço se submeter ao concurso público de provas e títulos. Ou seja, o candidato deve demonstrar, *pessoalmente*, o conhecimento técnico para o exercício da atividade notarial e de registros públicos, mediante seleção em concurso público.

Em complementação ao comando constitucional, a atividade notarial e de registro público está regulamentada e disciplinada pela Lei n. 8.935/94 que, por diversas vezes, evidencia e reitera o caráter *pessoal* da prestação de serviços, vejamos:

Art. 3º. Notário, ou tabelião, e o oficial de registro, ou registrador, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro.

Pela simples leitura do artigo acima transcrito, percebemos claramente que a condição de profissionais, indicada no enunciado, nos remete inevitavelmente à pessoa física para o exercício da atividade a ser exercida.

Ainda em sede de argumentação do caráter *personalíssimo* dos serviços notariais e de registro, o artigo 14 da Lei n. 8.935/94 prescreve uma série de requisitos pessoais para o exercício dessa atividade, que transcrevemos:

Art. 14. A delegação para o exercício da atividade notarial e de registro depende dos seguintes requisitos:

I – habilitação em concurso público de provas e títulos;

II – nacionalidade brasileira;

III – capacidade civil;

IV – quitação com as obrigações eleitorais e militares;

V – diploma de bacharel em direito;

VI- verificação de conduta condigna para o exercício da profissão.

Os requisitos constantes no artigo acima denotam, sem nenhuma margem de erro, a condição da *personalidade* com que os serviços de notas e de registro são prestados, bem como explicita a forma pela qual se opera a delegação das atividades: a delegação é outorgada pelo Poder Público em caráter pessoal; por via de consequência, podemos afirmar que os respectivos titulares devem possuir conhecimento intelectual específico e ser bacharel em direito e se submeterem ao concurso público, insistimos.

Indo mais além sobre a natureza pessoal dos serviços de notários e de registros, o artigo 21 da Lei 8.935/94 determina que o gerenciamento administrativo e financeiro dos serviços notariais e de registro é de *responsabilidade exclusiva* do respectivo titular, inclusive no que tange às despesas de custeio, investimento pessoal e obrigações relativas à atribuição de funções e de remuneração de seus prepostos de modo a obter a melhor qualidade dos serviços.

Na hipótese do titular contratar escreventes e auxiliares como empregados, conforme faculdade decorrente do artigo 20 da Lei n. 8.935/94, não descaracteriza a condição de trabalho pessoal porquanto os notários e de registros respondem pessoalmente pelos danos causados por eles aos terceiros tomadores dos serviços, de forma a ser a responsabilidade pessoal e objetiva. Isso porque, além do comando legal, o tabelionato não detém personalidade jurídica ou judiciária, sendo a responsabilidade pessoal do titular da serventia. Assim, no caso de dano decorrente de má prestação de serviços notariais e de registro, somente o tabelião e os oficiais de registro à época dos fatos e o Estado possuem legitimidade passiva para contar em processos judiciais.

Na esfera tributária, o tema ganha ainda maior relevância porquanto a responsabilidade de seus atos é pessoal também, conforme preconiza o artigo 134, I, do Código Tributário Nacional, ao enunciar que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de forem responsáveis os tabeliães,

escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício.

Notemos que essa ordem é capaz de elucidar a questão quanto ao caráter pessoal do serviço prestado pelos notários e oficiais de registro. Tanto isso é verdade que as demais legislações tributárias conferem tratamento igualitário aos profissionais liberais como os médicos e advogados. O artigo 45 do Decreto n. 3.000/99 (RIR), por exemplo, indica que são tributáveis os rendimentos do trabalho não assalariado, i.e., emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos. Mais adiante, ainda na legislação do imposto sobre a renda, em seu artigo 106, encontramos a tributação dos emolumentos e custas dos serventuários da Justiça na qualidade de profissionais autônomos, transcrevemos:

Art. 106. Está sujeito ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situados no exterior, rendimento que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (lei n. 7.713, de 1988, art. 8º, e lei n. 9.430, de 1998, art. 24 § 2º, inciso IV):

I – os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outro, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

II – os rendimentos recebidos em dinheiro, a título de alimentos e pensões, em cumprimento de decisão judicial, ou acordo homologado judicialmente, inclusive alimentos provisionais;

III – os rendimentos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte;

IV – os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas.

Como podemos observar, os notários e registradores têm tratamento tributário de pessoa física para fins do pagamento da exigência do

Imposto sobre a Renda, sendo tributados como profissionais autônomos, na forma de recolhimentos mensais obrigatórios e à escrituração de livro-caixa.

Na esfera previdenciária, em última análise, o art. 9º do Decreto n. 3.048/99 também confere aos notários e registradores o tratamento de pessoa física, porquanto determinado está que eles sejam inscritos na qualidade de contribuintes individuais.

Portanto, ao passo do desenvolvimento do tema proposto, podemos dizer que o nosso sistema do direito positivo atribuiu aos notários e registradores a condição de prestador de serviço autônomo em que sua atividade é regulamentada por lei, tratando-se de profissional liberal que necessita de bacharelado em direito para habilitá-lo para o exercício de suas atividades, respondendo de forma pessoal pelos danos que venha a causar, tendo tratamento tributário e previdenciário na qualidade de pessoa física.

8. Conclusões

Em que pese nossa Corte Suprema ter inclinado pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais e ter decidido também pelo regime de tributação geral, nos termos do artigo 7º da Lei Complementar 116/2003, somos pela não tributação de tais serviços, já que os classificamos como *serviço público material*.

Na hipótese de aceitação da tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais, acreditamos que a única forma de compatibilizar o entendimento do Supremo Tribunal Federal com as realidades social e jurídica é a admissão da tributação em regime especial fixo, porquanto (i) a ideia de lucro não afasta a natureza de trabalho realizado de forma pessoal e autônoma, (ii) a colaboração de substitutos e escreventes também não esvaziam o tratamento de profissional autônomo, (iii) os

emolumentos têm natureza de taxa, (iv) a responsabilidade pelos seus atos e empregados é objetiva e v) o tratamento jurídico do imposto sobre a renda e previdenciário é dado como pessoa física.

À frente de tantas evidências, não é crível o Fisco pretender tributá-los de forma distinta dos demais contribuintes de profissão legalmente regulamentada, que prestam serviços personalíssimos, como o caso dos médicos e advogados, e que tenham um regime especial de tributação fixa. Tal circunstância, além de ser incoerente com o sistema de direito positivo, fere o princípio da isonomia tributária.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

BARRETO, Aires Ferdinando. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel (coordenadores). *Comentários à Lei Complementar 116/03: de advogados para advogados*. São Paulo: MP Editora, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CURADO, Fernando Dias Fleury e Robinson Sakiyama Barreirinhas. *Manual do ISS*. São Paulo: Método, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária*. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. *ISS na construção civil*. São Paulo: RBB, 1998.

JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

JUNIO, Cretella José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994. v. 9.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: ESMAFE, 2011.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: ESMAFE, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

Sites consultados

Legislação: <http://www.planalto.gov.br>

Supremo Tribunal Federal: <http://www.stf.gov.br>

Superior Tribunal Federal: <http://www.stj.gov.br>

Prefeitura do Município de São Paulo: [//www.pmosp.gov.br](http://www.pmosp.gov.br)

DESMISTIFICAÇÃO DO “ESTORNO DE CRÉDITO” DO ICMS CORRESPONDENTE ÀS PARCELAS DE ETANOL ANIDRO E BIODIESEL B-100 QUE INTEGRAM OS PRODUTOS GASOLINA C E ÓLEO DIESEL B, RESPECTIVAMENTE, NOS CASOS DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, OBJETO DA ADIN N. 4.171. O DINHEIRO ESTÁ SAINDO DO “COFRE” ERRADO! NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO PARA SE PRESERVAR A JUSTIÇA FISCAL!

Libório Gonçalo Vieira de Sá

1. Foco da discussão

Tramita no Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), desde o dia 13/11/2008, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) n. 4.171, proposta pela Confederação Nacional do Comércio – CNC, na qual se discute a “**in**”constitucionalidade de dispositivo do Convênio ICMS n. 110/2007, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária –CONFAZ.

O foco da discussão é o “estorno de crédito” do ICMS inerente à parcela de biocombustível (Etanol Anidro¹ ou Biodiesel B-100) adicionada a combustível mineral (derivado do petróleo: Gasolina A ou Óleo Diesel A), de cujo processo de mistura resulta a Gasolina C e o Óleo Diesel B² (comercializados nas bombas dos postos de combustíveis), respectivamente, quando estes produtos são objeto de operações interestaduais, cujo ônus do tributo vem sendo suportado pelas Distribuidoras de com-

1. O mesmo que Álcool Etílico Anidro Combustível – AEAC.

2. Atual nomenclatura dos antigos Biodiesel B-2; B-3; B-4 e B-5.

bustíveis, desde 1º de julho de 2008, relativamente à parcela do Etanol Anidro, e desde 1º de janeiro de 2009, relativamente ao Biodiesel B-100.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), em sessão realizada em 03/08/2011, proferiu a decisão seguinte:

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente a ação direta, com eficácia diferida por 6 meses após a publicação do acórdão, e os votos dos Senhores Ministros Luiz Fux e Cármen Lúcia, julgando-a improcedente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Impedido o Senhor Ministro Dias Toffoli. Ausente o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Falou pela requerente o Dr. Carlos Roberto Siqueira Campos. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 03.08.2011. (ATA N. 20, de 03/08/2011. DJE n. 158, divulgado em 17/08/2011)

Os autos foram devolvidos pelo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, em 16/09/2011, e, desde 27/03/2012, encontra-se concluso à Senhora Ministra Rosa Weber, a qual substituiu a Senhora Ministra Relatora Ellen Gracie, encontrando-se o feito na pendência de inclusão em pauta.

Na sessão de julgamento de 03/08/2011, cujo vídeo encontra-se disponível na internet (www.youtube.com/watch?v=4KpIXVMcd8s), ficou evidenciada a complexidade da matéria, o que aqui se pretende aclarar.

No caso em questão, a Confederação proponente, em linhas gerais, defende a tese de que está havendo a “exigência de um novo tributo – sem lei – e que esse tributo é cumulativo, gravando novamente a mesma capacidade contributiva”, verdadeira bitributação!

Os Estados, por outro lado, advogam a tese de que, ainda que “ficticiamente”, as Distribuidoras de combustíveis se creditam do ICMS sobre as aquisições dos biocombustíveis Etanol Anidro e Biodiesel B-100, créditos esses que devem ser “estornados” pelo fato de tais produtos (*i*) serem transmudados para derivados de petróleo, quando são misturados à Gasolina A e ao Óleo Diesel A, para formarem a Gasolina C e o Óleo

Diesel B (comercializados pelos postos de combustíveis), e (ii) serem imunes ao ICMS nas subsequentes operações interestaduais, nos termos do art. 155, § 2º, X, “b”, da CRFB/1988.

2. Aspectos legislativos e o “x” da questão

Para elucidar a questão impõe destacar algumas características dos produtos envolvidos, bem como as previsões legislativas acerca das sistêmicas de tributação que os norteiam, destacando-se, também, alguns aspectos operacionais do tributo.

Gasolina A e Óleo Diesel A são combustíveis minerais (derivados do petróleo), relativamente aos quais, no que concerne ao ICMS, o legislador Constituinte adotou a técnica de tributação no destino, o que está consagrado nos seguintes dispositivos da Carta Magna:

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

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

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3 de 1993, DOU de 18.03.1993)

[...]

X - não incidirá:

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese

em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Alínea acrescentada pela Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001, DOU 12.12.2001) [...]

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (g.n.)

Tem-se, portanto, que o ICMS incidente sobre Gasolina e Óleo Diesel é devido “integralmente” ao Estado onde ocorre o consumo, ou seja, é devido ao Estado de Destino, e dúvida não sobeja quanto a isso. A forma como o tributo é operacionalizado será esclarecida mais adiante.

Já no que concerne ao Etanol Anidro e ao Biodiesel B-100 (biocombustíveis de origem agrícola), a Carta Máxima adotou a técnica de repartição tributária, segundo a qual o Estado de origem tem direito à parcela do ICMS correspondente à alíquota interestadual³, ficando o Estado de destino com a parcela correspondente à diferença entre a alíquota interna deste (UF de destino) e a alíquota interestadual, consoante a inteligência do art. 155, § 4º, II, a saber:

Art. 155. [...]

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

[...]

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Es-

3. “Resolução n. 22, de 1989 do Senado Federal

Artigo 1º - A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo Único - Nas operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.” (grifou-se)

dados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (grifou-se)

Quando os produtos Gasolina A e Óleo Diesel A (100% derivados de petróleo), e Etanol Anidro ou Biodiesel B-100 (100% não derivados de petróleo) são destinados – de forma individualizada – para outros Estados da Federação, as previsões constitucionais acima transcritas se materializam sem nenhum transtorno, ou seja, o Estado de destino fica com 100% do ICMS da Gasolina A e do Óleo Diesel A, ao passo que, o ICMS incidente sobre o Etanol Anidro e Biodiesel B-100 é repartido entre os Estados (de origem e de destino), na proporção acima exposta.

2.1 O “x” da questão

O imbróglio surge quando se mistura Gasolina A (75%) com Etanol Anidro (25%), para obtenção da Gasolina C, e se mistura o Óleo Diesel A (95%) com o Biodiesel B-100 (5%), para obtenção do Óleo Diesel B, que são os produtos comercializados pelos postos revendedores, por intermédio de bombas medidoras.

A questão toma corpo porque o processo de mistura não desnatura a condição de derivado de petróleo da Gasolina e do Óleo Diesel, ou seja, a Gasolina C e o Óleo Diesel B, para todos os fins, são considerados derivados de petróleo, dada a preponderância dos derivados de petróleo (Gasolina A e Óleo Diesel A) no processo de mistura, em percentual superior a 70%⁴, implicando dizer que o Etanol Anidro e o Biodiesel B-100, que compõem a Gasolina C e o Óleo Diesel B, respectivamente, transmudam suas naturezas de biocombustível (de origem agrícola) para derivado de petróleo, residindo nesse ponto um dos argumentos levantados pelo Fisco (CONFAZ) para justificar o estorno de crédito do ICMS.

4. Convênio ICMS n. 110, Cláusula primeira, incisos VI, X e XI.

Assim, os Estados sustentam que, em sendo a Gasolina C e o Óleo Diesel B derivados de petróleo, cujo ICMS pertence integralmente ao Estado onde ocorre o consumo (Estado de destino), e em não havendo incidência do ICMS nas operações interestaduais com tais produtos (art. 155, § 2º, X, “b”), deve-se “estornar” (anular) o crédito decorrente das entradas de Etanol Anidro e Biodiesel B-100, por força do disposto na alínea “b”, do inciso II, do § 2º, do art. 155 da Carta Política, crédito esse que, regra geral, é devido em razão do princípio constitucional da não cumulatividade disposto no art. 155, II, § 2º, I, a saber:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias [...];

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3 de 1993, DOU de 18.03.1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (grifou-se)

3. Da impossibilidade material do estorno e do acerto parcial do voto da ex-Ministra Relatora Ellen Gracie

Poder-se-ia até dar razão ao Fisco acaso o ICMS fosse operacionalizado mediante a sistemática normal de tributação, segundo a qual cada contribuinte realiza escrituração fiscal de créditos e débitos em conta gráfica, e, por conseguinte, procede com o recolhimento do tributo nas hipóteses de os débitos serem superiores aos créditos. Todavia, não é isso

que ocorre no segmento de comercialização dos combustíveis automotivos, haja vista que os Estados e o DF elegeram as refinarias de petróleo e as centrais petroquímicas como contribuintes substitutos de toda a cadeia⁵ de circulação dos combustíveis automotivos, inclusive do Etanol Anidro e do Biodiesel B-100⁶, cujas cargas tributárias são cobradas antecipadamente por esses contribuintes substitutos quando do fornecimento da Gasolina A e do Óleo Diesel A, respectivamente.

Assim, de logo, impõe-se louvar o acerto da já saudosa eminente Ministra Relatora, Senhora Ellen Gracie, ao julgar procedente a ADIn 4.171, exceto no que concerne à modulação do efeito da decisão, que difere a eficácia da decisão para 06 (seis) meses após a publicação do acórdão, eis que, por questão de justiça, tal decisão deveria ser proferida com efeito *ex tunc*, justo porque a conta do famigerado “estorno de crédito” instituído pelo Convênio ICMS n. 110/2007, com a redação que lhe fora dada pelos Convênios ICMS n. 101 e 136, ambos de 2008, está sendo paga injustamente pelos Distribuidores de combustíveis, quando na verdade deveria ser deduzida do Estado de destino, com amparo no art. 155, § 4º, II.

3.1 Da injusta modulação temporal dos efeitos da decisão

Tem-se, assim, que o desacerto da referida decisão reside na injusta modulação temporal dos seus efeitos, uma vez que não se vislumbra no

5. Produtores à Distribuidores à Revendedores (Postos) à Consumidores

6. **“Convênio ICMS n. 110/2007. [...] Cláusula vigésima primeira** Os Estados e o Distrito Federal concederão diferimento ou suspensão do lançamento do imposto nas operações internas ou interestaduais com AEAC ou com B100, quando destinados a distribuidora de combustíveis, para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com AEAC ou a saída do óleo diesel resultante da mistura com B100, promovida pela distribuidora de combustíveis, observado o disposto no § 2º.

§ 1º **O imposto diferido ou suspenso deverá ser pago de uma só vez, englobadamente, com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as operações subsequentes com gasolina ou óleo diesel até o consumidor final**, observado o disposto no § 3º.” (grifou-se)

caso sob análise razões plausíveis para tal medida; **a uma porque** a referida cobrança nunca existiu até a edição do Convênio ICMS n. 110/2007, e não existia porque os Estados sempre tiveram a consciência de que operações interestaduais ocorrem em mão dupla, e que retirando as raras exceções, como sói ocorrer com o Estado de Rondônia (precursor do “estorno de crédito”⁷), as cargas de ICMS nessas operações praticamente se equivalem. **A duas porque** o dinheiro para cobrir a exação negativa sofrida pelo Estado intermediário da cadeia de circulação dos biocombustíveis está, como visto, com os Estados de destino (Estados consumidores), ao passo que a cobrança do famigerado “estorno de crédito do ICMS” constitui bitributação, como bem enfatizou a Confederação proponente, razão pela qual as Distribuidoras devem ser reparadas mediante a restituição dos valores indevidamente pagos nos últimos 05 (cinco) anos.

3.2 O dinheiro está saindo do “cofre” errado

Dúvidas não sobejam, portanto, que no caso sob análise, os Estados consumidores da Gasolina C e do Óleo Diesel B, oriundos de outros Estados, efetivamente estão ficando com 100% da carga tributária dos biocombustíveis (Etanol Anidro e Biodiesel B-100) que os compõem, quando a vontade do legislador constituinte, como visto, é que tal carga seja repartida entre os Estados de origem (fornecedor) e de destino (consumidor), restando claro que o dinheiro está saindo injustamente dos “cofres” das Distribuidoras, em vez dos “cofres” dos Estados de destino, o que será adiante demonstrado, restando, ainda, a esperança de que o voto revisor venha a ser proferido nesse sentido e que prevaleça ao final.

7. Ressalte-se, todavia, que a intenção do Estado de Rondônia era de que o valor referente ao “estorno” fosse abatido (deduzido) do Estado de destino (como aqui se defende), exatamente por entender que o Estado de destino está recebendo 100% do ICMS do biocombustível adicionado ao combustível derivado de petróleo, o que, no entanto, não foi aceito pelo Estado de São Paulo e outros (informação obtida durante conversa do signatário com a Gerência de Combustíveis da SEFIN/RO, à época da publicação do Convênio ICMS n. 110/2007).

4. Da irrazoabilidade do voto do Ministro Luiz Fux

Antes de se demonstrar operacionalmente o que aqui se afirma, convém, com a devida vênia, rechaçar o voto proferido pelo Eminentíssimo Senhor Ministro Luiz Fux, o qual fora acompanhado pela também Eminentíssima Senhora Cármen Lúcia, no qual – equivocadamente – entendeu-se que as Distribuidoras realizam crédito de ICMS e que, portanto, o estorno é devido. Assistindo ao vídeo tem-se a impressão de que o referido Ministro desconhece a sistemática de operacionalização e tributação dos combustíveis automotivos, e isto fica evidente quando por ocasião dos debates, a Senhora Ministra Relatora, dirigindo-se ao Senhor Ministro Luiz Fux, assim se manifesta: “talvez eu tivesse sido mais feliz em convencer Vossa Excelência se tivesse feito a leitura do meu voto, que é longo [...]”

A irrazoabilidade do voto do Ministro Luiz Fux torna-se evidente diante da impossibilidade material do estorno, haja vista que, em sendo o estorno a “ação de estornar crédito ou débito indevidamente lançado em conta-corrente, livro-caixa etc.”⁸, e que, ao contrário do que fez crer o Ministro, crédito não existiu, e não existe, não se pode cogitar de estorno, eis que as Distribuidoras foram alijadas da relação obrigacional Fisco x Contribuinte⁹, em virtude de os Estados e o DF terem eleito as

8. (Dicionário eletrônico Houaiss da língua portuguesa 1.0)

9. A propósito da questão, convém trazer à baila as lições do renomado Tributarista Ricardo Lobo Torres (*in* Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1999, páginas 221 a 223):

“... o *responsável* é a pessoa que, não participando diretamente da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, embora a ela esta vinculada, realiza o pressuposto legal da própria responsabilidade ou o seu fato gerador (*Haftungstatbestand*). O responsável, ao contrário do contribuinte, tem a responsabilidade (*Haftung*) exclusiva, solidária ou subsidiária, sem ter o débito (*Schuld*). O CTN oferece a seguinte definição do responsável no art. 128: “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade

refinarias (e suas unidades) e as centrais petroquímicas como contribuintes substitutos exclusivos do ICMS sobre os combustíveis automotivos, inclusive sobre os biocombustíveis, e isso, ao que se assiste no vídeo da sessão plenária de 03/08/2011, foi muito bem compreendido pelo Eminentíssimo Ministro Senhor Marco Aurélio, por ocasião dos debates.

Não obstante, não se pode perder de vista que o Egrégio STF, ao julgar a ADIn n. 1.851, firmou entendimento no sentido de que a substituição tributária adotada pelos Estados e DF é definitiva, não se admitindo, portanto, restituição ou complementação, exceto no caso da não realização do fato gerador presumido (art. 150, § 7º da CRFB/1988).

5. Das conclusões prévias e dos aspectos operacionais

Vistos todos esses aspectos, em que restou elucidado que o legislador constituinte determinou que 100% do ICMS incidente sobre os combustíveis derivados de petróleo pertencem ao Estado onde ocorre o consumo, e que o ICMS incidente sobre os combustíveis não derivados de petróleo (caso do Etanol Anidro e do Biodiesel B-100) deve ser repartido entre os Estados produtores e consumidores, restando evidenciado, ainda, que as

do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

E prossegue o mestre: “**Substituto é aquele que, em virtude de determinação legal, fica em lugar do contribuinte, assumindo a responsabilidade pela obrigação tributária.** O conceito de substituição se subsume na definição do art. 128 do CTN: a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte.

A distinção principal entre as duas figuras da sujeição passiva é que o contribuinte realiza o fato gerador da obrigação tributária, enquanto o substituto realiza o fato gerador da substituição prevista em lei. [...]

O substituto legal tributário tem não só a responsabilidade pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais no interesse do Fisco. Assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária. Se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído,...” (grifos nossos)

distribuidoras de combustíveis automotivos foram alijadas da relação obrigacional Fisco x Contribuinte, no que concerne à comercialização desses combustíveis, eis que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo foi atribuída de forma exclusiva às refinarias de petróleo e às centrais petroquímicas, inclusive no que concerne ao Etanol Anidro e ao Biodiesel B-100, cuja cobrança ocorre por ocasião do fornecimento da Gasolina A e Óleo Diesel A, respectivamente, momento em que a base de cálculo do ICMS é inflada¹⁰ na proporção legal do percentual de biocombustível que se mistura ao combustível derivado de petróleo, demonstra-se a seguir a sistemática operacional do ICMS, tomando como exemplo apenas a Gasolina x Etanol Anidro e realidade atual dos Estados da Região Nordeste:

10. “**Convênio ICMS n. 110/2007.** [...] **Cláusula nona** Em substituição aos percentuais de margem de valor agregado de que trata a cláusula oitava, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar, nas operações promovidas pelo sujeito passivo por substituição tributária, relativamente às saídas subsequentes com combustíveis líquidos e gasosos derivados ou não de petróleo, a margem de valor agregado obtida mediante aplicação da seguinte fórmula, a cada operação: $MVA = \{[PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] - 1\} \times 100$, considerando-se:

I - MVA: margem de valor agregado expressa em percentual;

II - **PMPF: preço médio ponderado a consumidor final do combustível considerado, com ICMS incluso, praticado em cada unidade federada, apurado nos termos da cláusula quarta do Convênio ICMS 70/97, de 25 de julho de 1997;**

III - ALIQ: percentual correspondente à alíquota efetiva aplicável à operação praticada pelo sujeito passivo por substituição tributária, salvo na operação interestadual com produto contemplado com a não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, “b”, da Constituição Federal, hipótese em que assumirá o valor zero;

IV - VFI: valor da aquisição pelo sujeito passivo por substituição tributária, sem ICMS;

V - FSE: valor constituído pela soma do frete sem ICMS, seguro, tributos, exceto o ICMS relativo à operação própria, contribuições e demais encargos transferíveis ou cobrados do destinatário;

VI - IM: índice de mistura do álcool etílico anidro combustível na gasolina C, ou do biodiesel B100 na mistura com o óleo diesel, salvo quando se tratar de outro combustível, hipótese em que assumirá o valor zero.” (g.n.)

Obs.: Para simplificar o cálculo troque-se a equação acima pelas seguintes: (i) Gasolina A: $PMPF / 0,75(\#)$; Óleo Diesel A: $PMPF / 0,95(\#)$.

(#) = $100 - (\text{percentual legal de mistura do biocombustível}) / 100$. $(100 - 25) / 100 = 0,75$. $(100 - 5) / 100 = 0,95$.

Primeiro Exemplo:

Unidade da Refinaria (PE) vende Gasolina A para Distribuidora (PE):

Cálculo do ICMS referente um litro do produto:

Valor da operação (valor da gasolina A):	R\$ 2,2079
Alíquota do ICMS do produto em PE:	27%
ICMS Normal da operação:	R\$ 0,5961 (= A x B)
D. Base de cálculo da substituição tributária:	R\$ 3,82267 (*)
(*) = PMPF de PE ¹¹ , R\$ 2,8670 / 0,75 = R\$ 3,82267 o mesmo que MVA = {[PMPF x (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) x (1 - IM)] - 1} x 100	
E. Alíquota do ICMS do produto em PE:	27%
F. Carga total do ICMS/PE (Gasolina + Etanol):	R\$ 1,0321 (= D x E)
G. Valor do ICMS por substituição tributária:	R\$ 0,4360 (= F - C)
H. Total da NF da Unidade da Refinaria:	R\$ 2,6439 (=A + G)

Admitida a hipótese de que o Etanol Anidro tenha sido produzido em PE, a demonstração acima representa o retrato fiel do ICMS arrecadado pelo referido Estado nessa data (02/12/2013).

Porém, em se admitindo a hipótese de o Etanol Anidro utilizado em PE ter sido oriundo da PB, impõe-se nesse caso a partição da carga tributária do Anidro, como determinado pela CRFB (art. 155, ° 4º, II), cujo instrumento utilizado para tal finalidade é o Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – SCANC – CTB¹², sistema esse que representa uma espécie de Câmara de Compensação entre os Estados da Federação para fins de repasse de ICMS decorrentes de operações interestaduais entre eles.

Nessa hipótese é gerado o Anexo IV do SCANC-CTB, no qual são relacionadas todas as operações de venda do Etanol Anidro da PB

11. Ato COTEPE/PMPF n. 22, de 21 de novembro de 2013.

12. Nos termos do Ato COTEPE 20/2002 c/c Convênios ICMS 110/2007 e 54/2002. Trata-se de uma espécie de Câmara de Compensação de ICMS entre os Estados, em decorrência de operações interestaduais

para PE, e é quantificado o valor do ICMS devido ao Estado da PB sobre tal operação (*in casu*, sob a alíquota interestadual de 12%). Por conseguinte, o referido Anexo IV, gera – automaticamente – o Anexo V, o qual é enviado eletronicamente para a Unidade da Refinaria em PE, informando o valor de ICMS devido ao Estado da PB pelo fornecimento do Etanol Anidro ao Estado de PE, cujo valor é deduzido do ICMS calculado inicialmente pela Unidade da Refinaria em favor do Estado de PE (vide exemplo acima), restando evidenciado, neste caso, que PB ficará com 12% do ICMS incidente no Etanol Anidro, cabendo a PE a parcela resultante da diferença entre a sua alíquota interna (27%) (-) a alíquota interestadual (12%), ou seja, nessa situação PE ficará com 15% do ICMS incidente na referida operação.

Segundo Exemplo:

Distribuidora (PE) vende Gasolina C para Posto Revendedor (AL), cujo anidro que compõe o referido produto foi oriundo da PB:

Neste caso são gerados os seguintes Anexos pelo Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – SCANC – CTB:

a) Anexo II – Relacionando todas as operações de vendas realizadas pela Distribuidora de PE para Posto de AL;

b) Anexo III – Quantificando o valor devido ao Estado de AL, em decorrência das operações relacionados no Anexo II, e fazendo o confronto de tal valor com o valor originalmente calculado de forma presumida, pela Unidade da Refinaria em favor de PE, apurando-se eventual necessidade de complementação de valor do ICMS em favor de AL ou o ressarcimento em favor do contribuinte (PE), em virtude de o fato gerador presumido, inicialmente previsto pela Unidade da Refinaria em favor de PE, não ter se materializado, já que o consumo ocorreu no Estado de AL.

Como dito, o imbróglio surge exatamente neste ponto. A alegação dos Estados é que nesse exemplo o Estado de PE está sofrendo exação negativa, o que de fato ocorre, pois ao repassar toda a carga tributária da Gasolina C, sob o entendimento de que tal produto é derivado de petróleo,

e que, portanto, o ICMS é devido ao Estado de consumo (de destino) repasse-se, também, toda a carga do Etanol Anidro que está contida na Gasolina C, quando pela vontade do legislador constituinte em tal situação deve-se preservar, em favor de PE, os 12% que, a rigor, incidiria normalmente numa operação interestadual envolvendo o citado produto.

Para melhor visualizar essa questão, impõe-se percorrer a cadeia de circulação do Etanol Anidro (dissociado da Gasolina C), dentro de uma sistemática normal de tributação, a saber: Produtor (PB) à Distribuidor (PE) à Distribuidor (AL).

Nesse caso PB ficaria com 12% (proveniente da operação interestadual), PE se creditaria de 12% (em decorrência da entrada) e se debitaria dos mesmos 12% em decorrência da saída para AL (ou seja, PE ficaria com 0%), e AL se creditaria de 12% (em decorrência da entrada) e se debitaria de 27% em decorrência da saída interna (ou seja, AL ficaria com 15% do ICMS), isto é, a carga tributária restaria repartida entre o Estado produtor (PB) e o Estado consumidor (AL), atendendo-se, assim, aos desígnios da Carta Magna.

Oportuno frisar que o referido exemplo é bastante comum, e quando isso ocorre os Estados de destino geram os mencionados **Anexos IV e V**, pelo Sistema SCANC-CTB, identificando o ICMS devido sobre o Etanol Anidro ao Estado remetente e retirando tal valor do Estado de destino, justamente pelo fato de tal Estado sempre receber 100% do ICMS inerente ao Etanol Anidro, quer comprando a Gasolina A internamente, como demonstrado no primeiro exemplo; quer recebendo a Gasolina C de outro Estado, como demonstrado no segundo exemplo, cabendo frisar, também, que todos os repasses de ICMS entre os Estados são feitos tão somente pelas refinarias e suas unidades ou pelas centrais petroquímicas, conforme o caso, exatamente pelo fato desses contribuintes, como dito antes, estarem revestidos da condição de substituto tributário de toda a cadeia de circulação dos combustíveis automotivos.

6. Da necessidade de interpretação conforme a Constituição para se preservar a justiça fiscal

Com efeito, a conta do famigerado “estorno de crédito” está sendo cobrada injustamente das Distribuidoras, quando na verdade – e por justiça fiscal, deveria estar sendo deduzida dos Estados consumidores pelos mesmos mecanismos do Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – SCANC – CTB, posto que são esses Estados que estão ficando com 100% do ICMS incidente sobre os biocombustíveis adicionados aos derivados de petróleo em operações interestaduais, sem conquanto, terem-nos produzido, quando nos termos da Carta Magna deveria ficar apenas com parte do referido imposto.

Essa, aliás, e como visto, é a nítida vontade do legislador constituinte, razão pela qual se impõe que o Egrégio STF proceda com a interpretação conforme a Constituição, pois, afinal, o abastecimento de combustíveis constitui atividade de utilidade pública e relevante interesse nacional, e não pode o mero argumento de que ao ser misturado com derivado de petróleo os biocombustíveis passam a ter a mesma natureza desse (derivado de petróleo), para destruir o desejo do Constituinte de ver o valor do ICMS incidente sobre os combustíveis não derivados de petróleo repartido entre Estados produtores e consumidores.

7. O dever moral e ético do CONFAZ

Por outro lado, urge que o CONFAZ deixe de lado a ganância fiscal e, em defesa da ética e da moral, altere o texto do Convênio ICMS n. 110/2007, de sorte que o valor que está sendo cobrado de forma ilegal e injusta das Distribuidoras, sob o equivocado rótulo de “estorno de crédito”, correspondente às parcelas de Etanol Anidro e Biodiesel B-100 que integram os produtos Gasolina C e Óleo Diesel B, respectivamente, nas operações interestaduais, passe a ser deduzido do Estado de destino, por intermédio do comentado Sistema SCANC-CTB (espécie de Câmara

de Compensação do ICMS entre os Estados), sob o título de “ICMS correspondente à parcela de biocombustível adicionada – por imposição legal – a derivado de petróleo em operação interestadual”.

8. Comentários finais

Como se nota, o caso é sério e merece a máxima atenção por parte dos Eminentes Ministros da Suprema Corte, cabendo ressaltar que, se a decisão proferida pela ex-Ministra Relatora Senhora Ellen Gracie vier a ser mantida nas bases em que fora exarada, o que, diga-se de passagem, afetará a todos os Contribuintes, dada a força *erga omnes* da decisão, estar-se-á transferindo para as Distribuidoras de combustíveis injusta e inconstitucional carga tributária, quando, à evidência, o dinheiro pretendido a título de “estorno de crédito”, sabidamente, encontra-se nos “cofres” dos Estados de destino (Estados consumidores), e nesse caso, os Contribuintes que, porventura, não tenham recolhido, ou não estejam depositando judicialmente o famigerado “estorno de crédito”, amargarão enorme passivo tributário, o mesmo ocorrendo se vier a prevalecer o voto divergente, o que, acredita-se, não venha a ocorrer.

O justo seria se a inconstitucionalidade fosse reconhecida com o efeito *ex tunc*, e que as Distribuidoras fossem ressarcidas relativamente aos valores pagos indevidamente, e os Estados, por sua vez, ajustassem as contas entre si, mediante a apuração do que efetivamente deveria – e deve – ser deduzido de um e de outro.

Finalmente, **roga-se a Deus que ilumine as mentes dos nossos Eminentes Ministros da Egrégia Suprema Corte, e que, ao final, a Justiça prevaleça!**

É a minha opinião S.M.J.

IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO EFETUAR O LANÇAMENTO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DE AÇÃO RESCISÓRIA

Mariana Arita Soares de Almeida

Introdução

A jurisprudência tem admitido a propositura de Ação Rescisória diante de ulterior declaração de (in)constitucionalidade, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Ação de Declaração de Constitucionalidade incompatível com acórdão transitado em julgado, ainda que o texto legal aplicado na decisão rescindenda fosse, à época, objeto de interpretação controvertida nos Tribunais¹, afastando com isso a incidência da Súmula n. 343 do Supremo Tribunal Federal².

Nesse contexto, é objeto desta breve reflexão a fixação do momento em que nasce o direito de o Fisco lançar tributo, cuja insubsistência havia sido definida em ação individual e, em posterior análise em controle concentrado, contudo, restou reconhecida a constitucionalidade da cobrança. A relevância do tema evidencia-se na ilegítima prática, perpetuada pela Fazenda de efetuar a constituição do crédito tributário desde o ajuizamento da Ação Rescisória, sem norma apta a fundamentar o ato do lançamento.

1. Vide: REsp n. 201001407897, 2ª Turma, Relator Ministro Humberto Martins, publicado em 02/05/2012; REsp n. 760.690/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 10/10/2006; AR n. 3.036/PR, Terceira Seção, Relatora Ministra Laurita Vaz, julgado em 28/10/2009.

2. Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.

A fim de justificar a erronia dos atos fazendários fazem-se imprescindíveis algumas considerações iniciais acerca do instituto do lançamento, da suspensão da exigibilidade do crédito e da extinção da relação jurídico-tributária, especialmente à luz das prescrições contidas no Código Tributário Nacional.

O lançamento tributário

Primeiramente, é necessário apontar que o termo “lançamento” padece do vício da ambiguidade, sendo classificado como norma, procedimento e ato, que “*são momentos significativos de uma e somente uma realidade*”³: o ato é o resultado de uma sequência de outros atos, que é o procedimento, sendo que ambos – ato e procedimento – estão previstos em normas jurídicas.

Disso decorre a circunstância de que a definição do lançamento tributário irá variar conforme a perspectiva interpretativa do sujeito cognoscente. A título exemplificativo, o legislador complementar optou por definir este conceito como um procedimento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional⁴. Neste breve estudo, atribuiremos ao lançamento tributário a qualidade de ato administrativo introdutor de uma norma individual e concreta, adotando a definição de Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na

3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 453.

4. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Grifos meus

ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formada pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço – temporais em que o crédito há de ser exigido⁵.

Dentre as características deste instituto jurídico, importa-nos a vinculação da atividade administrativa, que se revela na imprescindibilidade de o agente atuante ater-se aos estritos termos da lei, não havendo margem a arbitrariedades no ato de positivação da regra-matriz de incidência tributária. Esta característica inerente aos atos administrativos vinculados é decorrência de dois princípios basilares do sistema constitucional tributário, quais sejam, a estrita legalidade e a tipicidade tributárias.

O princípio da estrita legalidade determina que o lançamento tributário deve estar em conformidade com a lei, contendo no seu teor o dispositivo legal que lhe sirva de fundamento, ao passo que o princípio da tipicidade exige a perfeita subsunção do fato jurídico tributário ao conceito do fato previsto na hipótese normativa. Isto é, o lançamento tributário deve ser realizado nos moldes exigidos pela lei, sendo imprescindível a existência de uma norma geral e abstrata definidora dos conceitos suscetíveis à tributação, como também deve ser verificado o exato enquadramento de um fato social àquela situação hipotética prevista, conotativamente, no antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

Portanto, o direito de lançar tributo requer a existência de norma geral e abstrata válida, vigente e eficaz, a fim de que a ocorrência na vida real satisfaça todos os critérios identificadores tipificados no suposto normativo. *A contrario sensu*, inexistindo tal norma ou, ainda que válida

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 432.

e vigente, sua eficácia técnico-sintática⁶ tenha sido restringida casuisticamente, a Fazenda Pública fica impedida de editar norma lançadora do tributo.

Enfim, a partir de uma norma que lhe sirva de fundamento, o lançamento tributário é realizado legitimamente, veiculando norma individual e concreta, em cujo antecedente tem-se o fato jurídico tributário, descritor do fato social que se subsume à previsão hipotética da norma geral e abstrata, e, no conseqüente, uma relação jurídica obrigacional entre sujeito ativo e sujeito passivo em torno da prestação tributária.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a extinção da relação jurídico-tributária: distinções necessárias

A obrigação tributária é um vínculo relacional estabelecido entre cinco elementos entrelaçados da seguinte maneira: um *sujeito ativo* tem o *direito subjetivo* de exigir certa *quantia em dinheiro* do *sujeito passivo*, sendo que este tem o *dever jurídico* de cumprir a obrigação. Ao direito subjetivo, que é a prerrogativa de utilizar-se de instrumentos legais para assegurar sua realização, atribui-se o nome de “crédito” e, nomeia-se “débito” o dever jurídico consistente na obrigatoriedade de que é investido o sujeito passivo de adimplir a prestação.

6. A eficácia, nas lições dos professores Tércio Sampaio Feraz Jr. e Paulo de Barros Carvalho, pode ser analisada sob três diferentes ângulos: técnica, jurídica e social. A primeira é qualidade da norma, no sentido de descrever fatos que, uma vez ocorridos tenham aptidão para irradiar efeitos, podendo ocorrer causas impeditivas de ordem sintática, decorrentes de uma relação entre normas (existência de outra norma inibidora de sua incidência ou pela ausência de norma regulamentadora, de igual ou inferior hierarquia), ou de ordem semântica, relacionadas com o conteúdo da norma (descrição de fatos ou comportamentos impossíveis). A eficácia jurídica, por sua vez, é predicado dos fatos jurídicos, dizendo respeito à sua aptidão para propagar os efeitos que lhe são próprios na ordem jurídica, em decorrência da causalidade jurídica. Por fim, a eficácia social é direcionada ao plano das condutas intersubjetivas e está relacionada à produção dos resultados das normas na ordem dos fatos sociais.

Só há que falar em instauração da relação obrigacional tributária por meio do ato de lançamento, que é a linguagem competente para formalizar o crédito e o débito. Quando decorrido o lapso temporal para o adimplemento da obrigação tributária, surge a exigibilidade do crédito, ficando *a autoridade administrativa credenciada a praticar outro ato, inscrevendo a dívida como ativa, e requerendo a intervenção do Poder Judiciário para que aquele crédito seja liquidado, isto é, para que o dever jurídico do sujeito passivo seja exigido, sob pena de comprometimento de bens patrimoniais*⁷. E, se quitada a dívida, ou em razão de outros motivos previstos em lei, a relação jurídica é extinta.

Importante observar que o percurso de positivação da relação jurídica pode sofrer a influência de outras normas, abalando-o temporariamente. Tal é o caso das normas que fazem ingressar no sistema jurídico mandamentos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

As causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário estão elencadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional⁸. A norma que veicula a suspensão da exigibilidade do crédito tributário afeta a norma inserida pelo lançamento, no sentido de impedir a realização de atos tendentes à persecução da dívida tributária.

Observe-se que pode ocorrer a incidência de uma causa suspensiva em momento anterior ao próprio início da exigibilidade do crédito tributário: é o que ocorre, por exemplo, com as liminares em Mandado de Segurança Preventivo, em sede dos quais ainda não houve sequer a constituição do crédito tributário, e nas hipóteses de reclamações administrativas apresentadas antes do vencimento da obrigação. Na primeira

7. VIEIRA, Maria Leonor. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 33.

8. Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI - o parcelamento.

situação, cabe à autoridade efetuar o ato de lançamento para obstar a consumação do prazo decadencial. Isso porque *o fato suspensivo da exigibilidade do crédito tributário produz a paralisação da incidência de normas voltadas à efetivação do direito de o sujeito ativo exigir os valores do sujeito passivo*⁹, mas não atinge a competência para a constituição do crédito tributário.

Em outros termos, as normas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário não conflitam com a regra-matriz de incidência, sendo legítima a sua incidência com a consequente positivação da norma individual e concreta introduzida pelo ato do lançamento. O efeito de norma com fundamento no artigo 151 do Código Tributário Nacional é a impossibilidade de se exigir o cumprimento da obrigação e, por conseguinte, proceder à inscrição em dívida ativa e ao ajuizamento da Execução Fiscal.

Por sua vez, o fenômeno da extinção da relação jurídica é verificado quando um dos seus cinco elementos integrativos – sujeito ativo, direito subjetivo, objeto, sujeito passivo e dever jurídico – desaparece. Ausente qualquer um deles, desmorona o vínculo obrigacional.

Dentre as hipóteses extintivas da relação jurídica, o inciso X, do artigo 156, do Código Tributário Nacional¹⁰, elege a decisão judicial passada em julgado, que consubstancia a prestação jurisdicional plena em face de um caso concreto, pois sobre ela não cabe mais recursos. Atentos à proposta científica, o acórdão rescindendo nada mais é do que uma decisão transitada em julgado, veiculadora de uma norma individual e concreta extintiva da relação entre o Fisco e o contribuinte, relativamente à obrigação de recolher determinado tributo, por reconhecer *incidenter tantum* a inconstitucionalidade da regra-matriz de incidência.

9. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão*, in *Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 379.

10. Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) X – a decisão judicial passada em julgado.

Nesta decisão, em concomitância à veiculação de norma que invalida as demais eventualmente derivadas da norma geral e abstrata declarada inconstitucional, ocorre a inserção de prescrição proibitiva da construção de normas embasadas na regra-matriz de incidência para o caso específico. Essa norma vai de encontro com o preceito geral e abstrato que teve a sua constitucionalidade analisada em sede de controle difuso, criando *condições formais que impedem a incidência normativa*¹¹, pois atinge a sua eficácia técnico-sintática em relação às partes envolvidas no processo judicial. A regra-matriz de incidência tributária só retoma sua eficácia técnico-sintática se aquela norma extintiva da relação jurídica for extirpada do sistema.

Em remate, o instituto da suspensão da exigibilidade do crédito tributário implica a impossibilidade de se exigir o recolhimento da prestação pecuniária aos cofres públicos, interrompendo o ciclo de posituação das normas tributárias, porém não atingindo a competência administrativa para a realização do ato de lançamento. Já a extinção da relação jurídico-tributária com declaração de inconstitucionalidade, em sede de controle difuso, tem como efeito *inter partes* a perda da eficácia técnico-sintática da regra-matriz de incidência tributária, restando vedada a sua aplicação e, por isso, absolutamente ilegítima a realização do ato do lançamento tributário.

Esclarecidas as consequências jurídicas decorrentes das causas suspensiva da exigibilidade do crédito tributário e extintiva da relação jurídica, o próximo passo é tratar sobre a impossibilidade de o Fisco lançar tributo antes do trânsito em julgado da decisão procedente proferida nos autos da Ação Rescisória de acórdão que julgou *incidenter tantum* a inconstitucionalidade da regra-matriz de incidência tributária.

11. CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 724.

Impossibilidade de o Fisco efetuar o lançamento antes do trânsito em julgado da Ação Rescisória

Retomando o já dito preambularmente, consoante o atual entendimento jurisprudencial, na hipótese de existir decisão transitada em julgado favorável ao contribuinte, proferida em sede de controle difuso, no sentido de que não é devido determinado tributo por fundar-se em norma inconstitucional, é cabível a propositura de Ação Rescisória pela Fazenda Pública, caso o Supremo Tribunal Federal venha a decidir, posteriormente, pela tese contrária, em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Ação de Declaração de Constitucionalidade.

A delimitação do momento a partir do qual surge o direito ao Fisco de lançar carece de uma análise dos momentos processuais indicados até então. Vejamos:

Primeiramente, com a inserção no sistema da norma individual e concreta favorável ao contribuinte, julgando, pelo controle difuso, indevida a cobrança da exação fiscal porque inconstitucional, extingue-se a relação jurídico-tributária, resultando na ineficácia técnico-sintática da regra-matriz de incidência tributária em relação às partes no processo. Porém, referida norma geral e abstrata continua válida, vigente e eficaz para os outros fatos não abrangidos pela *res judicata*.

Com o advento da norma geral e concreta veiculada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado, é inserida no sistema uma norma que ratifica a constitucionalidade da norma padrão de incidência tributária, adicionando-se *ao efeito vinculante insito à RMIT outro efeito vinculante*¹². Não obstante esta decisão seja dotada, via de regra, de efeitos *ex tunc* e *erga omnes*, em homenagem ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada¹³, consagrados na

12. LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária*. São Paulo: Quartier Latin: 2005. p. 160.

13. Art. 5º, XXXVI, Constituição Federal.

Constituição Republicana, não há interferência automática do novo entendimento naquela decisão transitada em julgado proferida pelo Poder Judiciário e terminativa do crédito tributário.

É por meio da propositura da Ação Rescisória que o Fisco requer, com fundamento no *decisum* da Corte Superior, a desconstituição da norma individual e concreta que lhe é contrária e, com eventual decisão procedente transitada em julgado nos autos da Ação Rescisória, insere-se no sistema uma nova norma que extirpa aquela cujo comando jurídico está em descompasso com o que restou sedimentado em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Ação Declaratória de Constitucionalidade. Apenas a partir deste momento que é retirada do sistema a norma extintiva da relação jurídico-tributária e mitigadora da eficácia técnico-sintática da regra-matriz de incidência tributária, possibilitando a constituição do crédito tributário perante o contribuinte.

A norma veiculada na decisão transitada em julgado, que havia declarado *incidenter tantum* inconstitucional a cobrança do tributo, tem sua validade, vigência e eficácia prolongadas no tempo, abrangendo os fatos ocorridos durante todo o período em que perdurou o estado de fato e de direito, afastando qualquer pretensão do Fisco em sentido contrário.

É unicamente com o trânsito em julgado da decisão proferida na Ação Rescisória, que se introduz no ordenamento uma norma individual e concreta desconstitutiva da decisão rescindenda, autorizando a realização do lançamento do tributo com base na regra-matriz de incidência tributária, antes tolhida em sua aplicabilidade.

Importante observar que essa conclusão é diversa daquela que se verifica nas hipóteses em que vigente causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário em momento anterior à respectiva constituição da obrigação jurídica. Diante de uma norma com fundamento no artigo 151 do Código Tributário Nacional, aos agentes fiscais é autorizada a lavratura do lançamento para elidir a consumação do prazo decadencial. Deveras, as causas suspensivas não têm o condão de impedir o lança-

mento, mas apenas estorvam a realização de atos persecutórios a fim de satisfazer o crédito tributário, vale dizer, a causa suspensiva não interfere na existência do crédito, mas na sua exigibilidade.

Diferentemente, a extinção da relação jurídico-tributária, com a declaração de inconstitucionalidade da regra-matriz de incidência *incidenter tantum*, encerra a existência de elementos constitutivos da obrigação tributária, obstando que a regra geral e abstrata sirva de fundamento para a constituição de crédito em face do contribuinte que recorreu ao Poder Judiciário e obteve a procedência do seu pedido. Sob a égide da norma veiculada pela decisão individual não é legítima a realização do lançamento tributário. Tão somente com o trânsito em julgado da decisão proferida em sede da Ação Rescisória que a norma inserida no sistema pelo acórdão, com efeitos *inter partes*, é extirpada, tornando legítima a aplicação da regra-matriz de incidência tributária ao caso particular.

Tecidas as ligeiras, porém relevantes, reflexões ao longo do presente estudo, podemos concluir que ao Fisco surge o direito de constituir o crédito tributário com o trânsito em julgado da decisão proferida na Ação Rescisória, que é o momento a partir do qual é restabelecida a eficácia técnico-sintática da norma que lhe serve de fundamento, antes inibida por comando normativo individual e concreto extintivo do crédito tributário.

PARECER

**SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESÁRIOS
LOTÉRICOS À CAIXA ECONÔMICA FEDERAL
COMO COLETORES DE APOSTAS, AGÊNCIAS
BANCÁRIAS, ONDE NÃO HÁ INSTITUIÇÕES
FINANCEIRAS, E DE OUTRA NATUREZA – REGIME
JURÍDICO CONSTITUCIONAL APLICÁVEL DO
ARTIGO 173 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL –
CONSEQUÊNCIAS LEGAIS DECORRENTES –
PARECER.**

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

Formula-me a consulte, por intermédio de seu eminente advogado, MARCO VINÍCIO MARTINS DE SÁ, a seguinte consulta:

“Os empresários lotéricos atuam por meio de “permissões”.

Particularmente, eu penso ser imprópria essa classificação do contrato firmado entre lotéricos e CAIXA como permissão, pelas seguintes razões:

- i) a uma porque se trata de um contrato, e com termo certo (algo incompatível, s.m.j., com a precariedade das permissões);*
- ii) a duas porque a CAIXA é um banco, não um prestador de serviços públicos. E mesmo quando presta serviços públicos, o faz de forma remunerada, exercendo atividade econômica;*
- iii) a três, porque embora a CAIXA explore o serviço de loterias, ela (CAIXA) também incluiu nos contratos dos empresários lotéricos a atividade de correspondência bancária.*

Por conseguinte, a rigor dos conceitos, não parece apropriado falar em concessões ou permissões de serviços públicos, na espécie.

*Em reforço, convém lembrar que, além de vender produtos lotéricos explorados pela CAIXA, os empresários lotéricos hoje exercem diversas outras atividades econômicas em favor da CAIXA ECONÔMICA FEDERAL – destacando que as casas lotéricas são **correspondentes bancários** da CAIXA, o que nem de longe constitui serviço público, **s.m.j.***

Quando se diz que a correspondência bancária não é serviço público, estrito senso, parte-se do pressuposto de que diversos bancos (inclusive a CAIXA) também contratam diversos estabelecimentos comerciais, tais como farmácias, padarias, agências franqueadas de correios etc., para a função.

E tudo sem licitação.

Caso se conclua o contrário, ou seja, que a correspondência bancária também é um serviço público, então pode-se deduzir que também essa contratação dependeria de prévias licitações.

Em verdade, a meu juízo, a relação entre lotéricos e CAIXA é uma relação ‘sui generis’, um ‘tertius genus’ de contrato administrativo (não é concessão nem permissão; a rigor, tem algo de franquia, e tem algo também de um contrato civil de prestação de serviços, no caso da correspondência bancária – que tb. é feita por farmácias, supermercados, sem que jamais se tenha cogitado em licitação para isso etc.).

Enfim: os aspectos acima destacados são importantes para melhor compreender a questão e buscar demonstrar que, na espécie, não é apropriado (s.m.j.) falar, simplesmente, em aplicação do art. 175/CR ou nas disposições da Lei n. 8987/1995 e demais legislações correlatas, porque, insista-se, os empresários lotéricos não são meros prestadores de serviços públicos, que lhes foram outorgados em razão de uma permissão ou concessão, como equivocadamente tem sido sustentado.

Pois bem: o fato é que, hoje, existem aproximados 12.000 lotéricos em todo o país.

E aproximadamente metade deles (segundo informado, 6310) mantém contratos firmados antes da Constituição de 1988 e antes da Lei n. 8987/1995.

Ou seja: não houve licitações para esses.

Em 1999 a CAIXA negociou com as entidades representativas da categoria lotérica (Federações e Sindicatos de Lotéricos), a assinatura de Termos Aditivos aos contratos existentes até então, buscando ajustar os contratos antigos às exigências da nova lei, concedendo prazo de 240 meses para cada contrato (o prazo findaria, portanto, em 2018, e poderia ser prorrogado por igual período, a critério da CAIXA).

Findo aquele prazo, os contratos se extinguiriam e novas contratações ficariam sujeitas a licitações.

Ocorre que em junho de 2011 o MD. RMP, junto ao TCU, apresentou representação visando apurar a alegada “irregularidade” (manutenção de contratos de permissão, sem licitação, por 20 anos).

Aquela representação é objeto do processo TCU 017.293/2011-1, que foi julgado no dia 17 de abril p.p..

Naquele julgamento o TCU julgou a representação e acolheu proposta da CAIXA, para determinar a substituição e licitação dos lotéricos até dezembro de 2018.

De acordo com a proposta da CAIXA, essa substituição será feita em 03 etapas (1/3 até o final de 2016; outro 1/3 até o final de 2017 e outro 1/3 até o final de 2018).

Faltou definir quais serão os critérios para “escolher” quais permissionários estarão em cada lote.

De toda forma, o acórdão determinou que a CAIXA apresentasse um cronograma para essas substituições no prazo de 60 dias, contados da publicação do acórdão.

Talvez esses critérios sejam explicitados nesse cronograma que será apresentado. E esse prazo expirará em 27 de junho de 2013.

Nossa intenção, é claro, é que sejam respeitados os contratos em vigor, válidos até 2018, e que podem ser objeto de prorrogação, a critério da CAIXA. Se não forem respeitados os prazos, que os lotéricos sejam, ao menos, indenizados, e/ou que o tempo de atividade, fundo de comércio etc., sejam considerados como um “crédito” nas licitações a serem promovidas.

E não bastasse esse problema junto ao TCU, ainda há graves problemas atormentando a rede lotérica.

1) Atualmente a situação financeira de toda a rede lotérica é terrível. Pode-se falar que grande parte dos lotéricos (não seria exagero dizer que uns 80%) têm débitos com a CAIXA porque não conseguem fazer os “fechamentos” em dia.

As comissões/tarifas pagas pela CAIXA são insuficientes para arcar com os custos do negócio, e também para garantir o retorno do capital investido. Os dados colhidos pelo IPEA em 2010, e os trabalhos enviados aos colegas, inclusive da FGV, mostram que há anos existe uma situação de total desequilíbrio econômico-financeiro do contrato.

2) Para piorar, a CAIXA tem autorizado a abertura de novas casas lotéricas (ULs – unidades lotéricas), sem critérios objetivos, prejudicando as ULs já existentes.

Institui-se uma verdadeira concorrência predatória, prejudicando os resultados tanto das ULs já existentes, como das novas.

E como pode ser visto na manifestação da CAIXA, apresentada ao TCU, a mesma anuncia que fará uma ampliação na rede, licitando novas ULs (aproximadamente 3.800!!!).

Novamente, não sabemos quais serão os critérios para definir onde serão alocadas essas novas ULs.

Mas tudo indica que a coisa deverá piorar.

Há quem diga que a intenção da CAIXA é exatamente essa: abrir as novas ULs, licitadas, próximas das antigas, para não perder aquele “mercado ideal”.

E, se possível, manter a antiga UL como mera correspondente (que não precisaria de processo licitatório...).

Enfim: gostaríamos de contratar os seguintes serviços dos profissionais da ADVOCACIA GANDRA MARTINS:

a) Elaboração de um parecer jurídico, para instruir o processo TCU 017.293/2011;

e/ou

- b) Atuação dos profissionais desse escritório junto ao TCU, na defesa dos empresários lotéricos;
e/ou*
- c) Propositura de eventuais ações judiciais visando desconstituir eventual decisão desfavorável aos interesses da categoria, se isso vier a acontecer.*

São serviços distintos, embora complementares.

Os principais quesitos a serem respondidos no parecer, em princípio, seriam:

- a) A CAIXA ECONÔMICA FEDERAL é uma concessionária de serviços públicos, ou uma empresa pública, que exerce atividades bancárias e também presta serviços públicos, mediante remuneração?*
- b) Considerando que a CAIXA ECONÔMICA FEDERAL não é um ente público prestador de serviços públicos, mas uma empresa pública (banco) que exerce atividades econômicas, é correto dizer que as atividades que ela (CAIXA) “delega” aos particulares (venda de produtos lotéricos e exercício de correspondência bancária) devem estar sujeitos às exigências do art. 175/CR, mesmo não se tratando de serviços públicos, no sentido estrito?*
- c) Qual seria a natureza jurídica do contrato celebrado entre os empresários lotéricos e a CAIXA?*
- d) Essa modalidade contratual garante aos lotéricos o direito ao equilíbrio econômico-financeiro, e a ser remunerado por tarifas e comissões que lhe assegurem cobrir os custos, ter um lucro e obter o retorno do capital? Se positivo, teriam direito a indenização pelo desequilíbrio econômico-financeiro desses anos todos (no mínimo pelo período imprescrito), em razão do pagamento de comissões insuficientes para custear a atividade (fato comprovado pelo IPEA e pela FGV)?*
- e) Considerando que a CAIXA ECONÔMICA FEDERAL é um banco, uma empresa pública, que explora atividade econômica, e que a teor do art. 173, parágrafo 1º., da CR/1988, é correto dizer que seria necessário editar lei que regule a contratação de serviços por aquela*

empresa, observados os princípios da administração pública? (inc. III, do parágrafo 1º, do art. 173, da CR/1988).

f) Ainda que se diga que os serviços delegados às casas lotéricas devem ser enquadrados como “concessão” ou “permissão”, é de se frisar que o artigo 2º, da Lei n. 9074/1995 expressamente dispõe que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios executarem obras e serviços públicos por meio de concessão e permissão de serviço público, sem lei que lhes autorize e fixe os termos, dispensada a lei autorizativa nos casos de saneamento básico e limpeza urbana e nos já referidos na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e Municípios, observado, em qualquer caso, os termos da Lei nº 8.987, de 1995.”

Diante da literalidade dessa norma, é correto dizer que a “exploração de serviços lotéricos” por meio de concessão ou permissão exige lei específica, que lhes autorize e fixe os termos?

Se positivo, o Projeto de Lei n. 4280/2008, em trâmite perante a Câmara dos Deputados e em fase final de aprovação, atende às exigências da Constituição da República?

g) Ainda na linha do quesito anterior, caso se diga que os serviços delegados às casas lotéricas devam ser enquadrados como “concessão” ou “permissão”, e mesmo admitindo-se que os contratos em curso que não foram objeto de licitação e que, por isso, devam ser tidos como revogados, na forma do art. 43, da Lei n. 8987/1995, não se pode olvidar que o artigo 3º, da Lei n. 9074/1995 é expresso ao dispor que:

“Art. 3º Na aplicação dos arts. 42, 43 e 44 da Lei nº 8.987, de 1995, serão observadas pelo poder concedente as seguintes determinações:

I - garantia da continuidade na prestação dos serviços públicos;

II - prioridade para conclusão de obras paralisadas ou em atraso;

III - aumento da eficiência das empresas concessionárias, visando à elevação da competitividade global da economia nacional;

IV - atendimento abrangente ao mercado, sem exclusão das popula-

ções de baixa renda e das áreas de baixa densidade populacional inclusive as rurais:

V - uso racional dos bens coletivos, inclusive os recursos naturais”.(os grifos são nossos)

CONSIDERANDO que as casas lotéricas, atualmente, prestam relevantes e essenciais serviços à sociedade, notadamente a parcela mais carente, vez que é nas casas lotéricas que as pessoas mais carentes recebem seguro desemprego, fazem saque de FGTS, recebem todos os demais benefícios sociais do governo;

CONSIDERANDO que as casas lotéricas, atualmente, estão presentes em todos os municípios e localidades, atendendo em muitos casos comunidades que não têm serviços bancários disponíveis (e, portanto, sequer poderiam pagar contas de água e luz, p.ex., se não existissem as casas lotéricas na localidade);

CONSIDERANDO que em nosso país há mais de 50 milhões de pessoas sem contas bancárias (conforme noticiado no jornal VALOR ECONÔMICO de 12/06/2013), e que atualmente 17% das operações bancárias no país são feitas por correspondentes bancários, quase todos casas lotéricas;

CONSIDERANDO, também, que nem mesmo a CAIXA ECONÔMICA FEDERAL teria condições de atender toda a demanda se não tivesse sua rede de correspondentes bancários,

CONSIDERANDO, também, que o artigo 42, da Lei n. 8987/1995, é expresso ao dispor que:

*Art. 42. As concessões de serviço público outorgadas anteriormente à entrada em vigor desta Lei **consideram-se válidas pelo prazo fixado no contrato ou no ato de outorga**, observado o disposto no art. 43 desta Lei.*

§ 1º Vencido o prazo mencionado no contrato ou ato de outorga, o serviço poderá ser prestado por órgão ou entidade do poder concedente, ou delegado a terceiros, mediante novo contrato.

§ 2º As concessões em caráter precário, as que estiverem com prazo ven-

cido e as que estiverem em vigor por prazo indeterminado, inclusive por força de legislação anterior, permanecerão válidas pelo prazo necessário à realização dos levantamentos e avaliações indispensáveis à organização das licitações que precederão a outorga das concessões que as substituirão, prazo esse que NÃO SERÁ INFERIOR a 24 (vinte e quatro) meses.”(os grifos e os destaques são nossos)

Em face de todos os CONSIDERANDOS acima, é correto concluir que devem ser observados/respeitados os prazos fixados nos termos de ajustes firmados em 1999 (ou seja, até 2018), para os empresários lotéricos cujos contratos foram celebrados antes da Lei n. 8987/1995, mesmo que não tenham sido eles precedidos de licitação?

h) Por fim, caso se considere que todos os contratos devem mesmo extintos antes do prazo ajustado (para os lotéricos que tiverem os contratos rescindidos antecipadamente, em 2016 e 2017, se a CAIXA não apresentar alguma forma de compensação – o que ainda não foi apresentado) devem ser indenizados? Se positivo, quais os critérios a serem observados nessa indenização?

i) Seria válido a CAIXA instituir um valor para que o atual empresário lotérico que venha a participar das licitações empregue como “lance inicial”, pelos anos de atividade e pela formação do seu fundo de comércio, como ocorreu nas licitações dos correios?

j) Caso se considere que a exploração de jogos é que constitui serviço público, mas que a correspondência bancária é uma atividade econômica comum às instituições financeiras, pode a CAIXA exigir que as casas lotéricas também sejam correspondentes bancários? Os lotéricos teriam direito de se recusarem a exercer atividades de correspondência bancária, executando apenas a venda de produtos lotéricos e afins?

l) Os lotéricos podem obstar a abertura de novas casas lotéricas próximas às já existentes, sem que sejam apresentados estudos que comprovem, objetivamente, a necessidade da nova UL naquela mesma região?

Na mesma linha, os lotéricos prejudicados podem pleitear indenização pelos danos suportados em razão de abertura indiscriminada de novas ULs e de outros correspondentes, na mesma área de atuação de ULs já existentes? Estaríamos diante de uma concorrência predatória, promovida pela CAIXA contra a sua própria rede?

m) A CAIXA pode contratar livremente serviços de correspondência bancária, sem prévia licitação?

n) Fineza expor demais considerações que entender relevantes e necessárias para a correta compreensão do tema”.

Resposta

Algumas considerações iniciais, ainda que breves, fazem-se necessárias para alicerçar o raciocínio que permitirá as respostas aos questionamentos formulados pela Consulente.

A primeira delas diz respeito ao regime jurídico aplicável à dualidade da iniciativa econômica, principalmente quando existe a participação do Estado. Sobre a matéria tenho posição firmada desde a promulgação da Constituição de 1988, lembrando que o eminente jurista e relator da Constituinte, Senador Bernardo Cabral, pediu-me para elaborar anteprojeto para a ordem econômica, na linha de estudos que eu escrevera sobre a dualidade da iniciativa.

Algumas das ideias que, então, levei a Bernardo, foram aproveitadas pelo Constituinte, entre elas as que sustentei sobre essa matéria.

Reitero, portanto, neste parecer, minha inteligência sobre o tema, que foi também de permanente reflexão, na obra de Geraldo Vidigal.

A polêmica referente à dualidade da iniciativa econômica e aos regimes próprios da atividade estatal como agente do processo econômico foi amplamente discutida, com a participação de inúmeros professores da área, no 1º Simpósio Nacional de Direito Econômico do Centro de Extensão Universitária, à luz da Constituição anterior.

As conclusões do referido conclave, ainda quando a Lei Suprema não se referia à existência de um ramo do direito batizado de “econômico”, foram no sentido de que a ordem econômica comporta duas claras atuações de seus agentes: a exploração de atividades de conteúdo mercantil, abrangendo, inclusive, os serviços; e a prestação de serviços públicos com densidade econômica. Na primeira, prevalecem as normas de direito privado, com a presença indireta dos ramos de direito público relacionados e, na segunda, as regras do direito público são mais relevantes, principalmente de direito administrativo, embora também com influência indireta do direito privado ¹.

A meu ver, a Constituição de 1988 veio consagrar essa linha de interpretação, conforme já procurei demonstrar em inúmeros artigos e trabalhos jurídicos.

Toda a ordem econômica está voltada a um liberalismo-social ou a um socialismo liberal, que, no dizer de Miguel Reale e Oscar Corrêa, compõem a terceira via da economia moderna ². Ambos mostram que a economia de mercado, perfilada pelo constituinte de 1988, está tem-

1. *O Caderno n. 1 de Direito Econômico do Centro de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, por mim coordenado, sob o título “Disciplina Jurídica da Iniciativa Econômica” hospedou trabalhos dos seguintes autores: Áttila de Souza Leão Andrade Jr., Edvaldo Brito, Eros Roberto Grau, Fábio Nusdeo, Geraldo de Camargo Vidigal, Ives Gandra da Silva Martins, Jamil Zantut, José Carlos Graça Wagner, José Tadeu de Chiara, Luiz Felizardo Barroso, Raimundo Bezerra Falcão, Roberto Rosas e Washington Peluso Albino de Souza (São Paulo, 1983).*

2. *Miguel Reale escreve: “Como se verá, a Queda do Muro de Berlim somente surpreendeu os intelectuais dominados pelo ópio do marxismo, porquanto a precariedade do regime soviético já havia sido mais do que demonstrada pelos novos doutrinadores do liberalismo, os quais também puseram à mostra todos os equívocos em que se enredavam os partidários da Social-Democracia, cada vez mais incapaz de se afirmar como solução plausível e segura, visto padecer do mesmo mal do comunismo, que era a vinculação às idéias marxistas da luta de classes e da economia dirigida, posta como fundamento único e legitimador do Estado.*

Foi assim que, se, de um lado, os liberais extremados se deixavam fascinar pelos sortilégios da livre concorrência, apontada como única fonte de bem-estar, de outro, os social-democratas mais conscientes deram-se conta da necessidade de proceder à revisão de suas diretrizes básicas.

perada por valores sociais, ao ponto de os dois fundamentos maiores do artigo 170 referirem-se, de um lado, à valorização do trabalho humano e, de outro, à livre iniciativa ³. Esta última só é possível em face da livre concorrência (art. 170, inciso IV), balizada por dois mecanismos de cerceamento de desvios, quais sejam, na ponta da produção e circulação de mercadorias e serviços, pelo controle do abuso do poder econômico (art. 173, § 4º da C.F.), e, na ponta do consumo, à proteção ao direito do consumidor (5º, inciso XXXII e 170, inciso V) ⁴.

A opção pela economia de mercado, todavia, torna-se clara no artigo 174, “caput”, cuja dicção é a seguinte:

Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (grifos meus),

tornando o planejamento oficial apenas indicativo para o segmento privado, embora obrigatório para o setor público, apesar de a disciplina legal de incentivos e fiscalização ser comum aos dois ramos ⁵.

É desse contraste ou entrechoques de idéias que iria emergir o fato político mais relevante de nosso tempo, o da convergência das ideologias, não no sentido de uma solução única, mas sim no sentido de recíprocas influências entre elas, levando a diversos programas revisionistas” (O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias, Ed. Saraiva, 1998, p. XII/XII).

3. Miguel Reale, “O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias”, Ed. Saraiva, 1998 e Oscar Corrêa, “O Sistema Político-Econômico do Futuro: O Societarismo”, Ed. Forense Universitária, 1994. A pedido do Professor Miguel Reale, escrevi a introdução do livro.

4. Os dispositivos estão assim redigidos: “Art. 170 A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: ...IV. livre concorrência; V. defesa do consumidor”;

“Art. 173 - § 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”;

“Art. 5º - XXXII. O Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor”.

5. Manoel Gonçalves Ferreira Filho comenta o dispositivo: “PLANEJAMENTO: Como se sabe, há dois tipos de planejamento. Um, de caráter indicativo, visa a orientar os

O artigo 173, em seu “caput”, não alterado pela E.C. n. 19/98, declara que:

Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei,

apenas permitindo, na exploração da atividade econômica, a presença do Estado para atender:

- 1) a interesse coletivo relevante
- ou
- 2) imperativos da segurança nacional.

Nas duas hipóteses, os comandos normativos a serem seguidos são próprios do direito privado, mais amplos no texto original (173, § 1º), e mais restritos no texto da E.C. n. 19/98 (173, § 1º), visto que certas normas pertinentes ao direito administrativo passaram a ser exigidas expressamente, a partir de 1998 ⁶.

agentes econômicos, propondo metas, indicando investimentos, mormente estatais etc. Este é compatível com a economia social de mercado, embora seja renegado pelo liberalismo clássico.

O outro, o planejamento de caráter compulsório, aqui chamado de determinante – mas por muitos designado por planificação para fácil distinção em relação ao primeiro –, é típico da economia centralizada. Por meio dele, procura-se substituir o mercado por avaliações administrativas de que defluem ordens sobre o cálculo de quantidades físicas e valores de caráter meramente contábil (cf. meu Direito Constitucional Econômico, cit., p. 10).

Difícil é conceber a possibilidade de um planejamento compulsório, ainda que apenas para o chamado setor público da economia, no quadro de uma economia de mercado, a qual indiscutivelmente resulta da Constituição em estudo” (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 4, Ed. Saraiva, 1995, p. 15).

6. Celso Ribeiro Bastos preleciona: “Este preceito, muito embora tenha sido modificado pela Emenda n. 19/98, ainda assim guarda grande similitude com o § 2º do art. 170 da Constituição de 1967, que recebeu nova redação com a Emenda n. 1, de 1969, que rezava: “§ 2º Na exploração, pelo Estado, da atividade econômica, as empresas públicas e

O parágrafo 1º. dos dois Textos Supremos estão assim redigidos:

Constituição de 1988 (redação original): Art. 173 ...

§ 1º A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias (...);

E.C. n. 19/98: Art. 173 ...

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

I. sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;

II. a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

III. licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública;

IV. a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários;

V. os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores (grifos meus).

as sociedades de economia mista reger-se-ão pelas normas aplicáveis às empresas privadas, inclusive quanto ao direito do trabalho e ao das obrigações”.

É um parágrafo muito importante para revelar a índole da organização jurídica da nossa economia. Ele desempenha um papel de ordem sistemática que transcende em muito o comando que encerra.

Neste parágrafo, especificamente no seu inc. II, agasalha-se a idéia de que é possível ao Estado, através de pessoas descentralizadas, desempenhar um papel assemelhado àquele cumprido pelas empresas privadas. Fixou-se no nosso direito crença de que essa convivência é possível. Assim o que se procura é que as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica submetam-se ao regime jurídico previsto para as empresas privadas” (Comentários à Constituição do Brasil, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, 7º vol., Ed. Saraiva, 2000, p.67).

Ora, em nenhum momento o artigo 173 contempla a exploração de **serviços públicos**, mas apenas a exploração de atividades econômicas – daí a prevalência do direito privado –, lembrando-se que o § 1º, na redação da E.C. n. 19/98, refere-se à:

- a) exploração de atividade econômica de
- b) produção e comercialização
- c) de bens
- ou
- d) prestação de **serviços**, sem qualquer adjetivação ⁷.

Ocorre que, repetidas vezes, o Estado pode intervir em área de prestação de serviços ou comercialização de bens por

interesse coletivo relevante
ou
imperativos de segurança nacional,

sem que tais serviços ou circulação de bens possam ser considerados **serviços públicos**, como, por exemplo, já aconteceu durante a segunda guerra mundial, em que houve período de racionamento de alimentos (leite, pão, etc.). Poderia, o ente estatal, se quisesse, criar empresas para

7. No volume 7 dos Comentários que Celso Ribeiro Bastos e eu elaboramos, lê-se como nota de rodapé n. 1 na página 67 o seguinte: “No direito francês, por exemplo, há dois tipos clássicos de empresas públicas. Em primeiro lugar aparecem aquelas com estatuto de sociedade; em segundo vêm as empresas com estatuto de estabelecimento público.

A distinção baseia-se, fundamentalmente, na natureza do serviço que uma e outra prestam. Justamente em função da natureza das tarefas levadas por essas empresas é que se vai descobrir qual o regime jurídico aplicável, numa graduação que vai desde um regime quase puro de direito público (caso dos estabelecimentos públicos desempenhando serviço público) até um regime quase puro de direito privado (sociedades públicas de caráter comercial e industrial, que atuam paralelamente, no mercado, com as empresas privadas). Vale dizer que tal critério foi criado pela doutrina francesa, não constando em texto legal algum (cf. a respeito Luís S. Cabral de Moncada, *Direito Econômico*, 2ª. ed., Coimbra Ed., p. 190, nota de rodapé)”.

explorar tais atividades. Chegou a criar, na importação da borracha, a contestada TORMB (taxa de organização e regulamentação do mercado da borracha), objetivando regularizar segmento descompassado da economia. Durante o conflito de 1939/45, a distribuição de combustíveis passou a ser atividade de segurança nacional, assim como a produção da borracha. E a “Petrobrás” surgiu, no fim da década de 40, como imperativo de segurança nacional, sem que se possa dizer que a extração, produção e comercialização de combustíveis sejam **serviços públicos** ⁸.

Desta forma, a dicção constitucional sinaliza no sentido de que **imperativos de segurança nacional e interesse público relevante** podem levar o Estado a protagonizar a exploração de atividades econômicas que impliquem **serviço**, sem que sejam necessariamente **públicos**.

O segundo regime jurídico diz respeito à atuação do Estado na prestação de **serviços públicos** com densidade econômica, e está desenhado no “caput” do artigo 175 da C.F., sendo seu discurso o seguinte:

Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos (grifos meus).

Aqui, ao contrário do § 1º do artigo 173, nitidamente o constituinte fala em **serviços públicos** e não apenas em **serviços**, sendo este regime de direito administrativo. Por consequência, as empresas privadas que

8. O artigo 21 e § 1º da Lei n. 5227/67 estava assim redigido: “Art. 21 - É instituída a taxa de organização e regulamentação de mercado da borracha, de natureza específica e incidente sobre as borrachas e látices vegetais e químicas, nacionais e estrangeiras.

§ 1º Compete ao Conselho Nacional da Borracha estabelecer as alíquotas da taxa a que se refere este artigo para cada categoria de elastômeros, não podendo àquelas exceder a 1/20 (vinte avos) do valor de produção das borrachas e látices nacionais e do preço f.o.b. dos produtos importados”.

nele atuem, quando titulares de concessão, seguem as estritas regras daquele ramo da árvore jurídica ⁹.

Não há como confundir os dois regimes. São distintos. No primeiro, o Estado atua como agente vicário na exploração própria da atuação particular, regida por normas que pertinem ao direito privado; no segundo, o segmento privado pode atuar como agente acólito do Estado na prestação de serviços públicos, cujos aspectos não se confundem com os pertinentes ao artigo 173 ¹⁰.

Não consigo vislumbrar outra interpretação, tendo procurado expor, em inúmeros estudos, esta inteligência, que reitero no presente tra-

9. *Diogo de Figueiredo esclarece: “Os instrumentos de intervenção do Estado na ordem econômica, por estarem estabelecidos como exceções aos princípios constitucionais da democracia econômica, tidos como fundamentais, para a nação brasileira (art. 1º, IV) e gerais para toda a atividade econômica (art. 170, ‘caput’ –livre iniciativa-- e inciso IV –livre concorrência), estão taxativamente previstos na própria Carta Magna.*

Mas, diferentemente da sistemática utilizada para a enunciação dos princípios gerais da atividade econômica, os preceitos definitórios das instituições interventivas na economia ficaram disseminados em vários Capítulos, de quatro distintos Títulos (IV, VII, VIII e IX) da Constituição.

Essas instituições interventivas se classificam em quatro tipos: regulatórias, concorrenciais, monopolistas e sancionatórias. Pela intervenção regulatória, o Estado impõe uma ordenação coacta aos processos econômicos; pela intervenção concorrencial, o Estado propõe-se a disputar com a sociedade no desempenho de atividades econômicas empresariais; pela intervenção monopolista, o Estado se impõe em exclusividade na exploração econômica de certos bens ou serviços; e pela intervenção sancionatória, o Estado pune os abusos e excessos praticados contra a ordem econômica e financeira, a economia popular e certos interesses gerais de índole econômica” (Curso de Direito Administrativo, Ed. Forense, 11ª. ed., 1996, p. 365/366).

10. *Escrevi: “O Estado, sobre não poder ter qualquer espécie de preferência na sua atuação econômica em relação ao setor privado, somente é chamado a participar de tal processo para suprir, complementar, preencher áreas não atendidas pelo mais vocacionado a tal atividade, que é o da livre iniciativa.*

À tal atuação vicária, sem privilégios, denomina a doutrina de “intervenção concorrencial”, no que me parece que bem rotulou tal secundária participação do Estado na Economia.

Pelo artigo 175, o regime jurídico do serviço público, com densidade econômica, faz do Estado o agente principal e o sujeito privado mero coadjuvante, pelos mecanismos da concessão, permissão e autorização” (A Constituição Aplicada 7, Ed. CEJUP, 1993, p. 112).

balho, inclusive, em palestra, perante ministros da Suprema Corte e do Superior Tribunal de Justiça, em Seminário Jurídico sobre Concessões, em Foz do Iguaçu, da Escola Nacional da Magistratura e da Academia Internacional de Direito e Economia (8/6/2001).

O saudoso Professor Geraldo Vidigal, ao examinar esta dualidade própria do Direito Econômico, chegou a propugnar por uma terceira teoria a opor-se entre a da imposição, própria do Direito Público, e a da coordenação, do Direito Privado. Estabeleceu para o direito econômico, portanto, uma terceira relação diversa daquela, a que denominou de “teoria da dominação”, não se tratando da relação de coordenação, própria do direito privado, nem de subordinação, peculiar ao direito público. Parece-me que sua compreensão é facilitada a partir do entendimento do que seja a dualidade da iniciativa econômica, visto que a predominância do direito privado é temperada pela relação de dominação (regime do artigo 173 da C.F.), o mesmo ocorrendo com a relação de subordinação predominante no regime jurídico de direito público, do artigo 175 da C.F., desempenhando, pois, o papel de “estabilizador legal”, na formulação de Geraldo Vidigal.

Creio que o tema continua aberto, mas estou convencido que a disciplina legal do artigo 173 da Lei Maior não comporta a prestação de serviços públicos, apenas possível no regime jurídico previsto no artigo 175 da Constituição Federal.

É que o mais relevante, no direito econômico – que mereceu do constituinte Título separado da Ordem Social –, reside em considerar que o regime jurídico conforme a parceria de interesses públicos e privados faça-se de acordo com a predominância dos interesses em jogo. Resumindo: quando a atividade, pela sua natureza, está sujeita ao regime ao direito privado, a participação do Estado, segundo entendo, é secundária (173). Quando pela sua natureza, a atividade é de serviço público com densidade econômica, o regime está sujeito ao direito público (art. 175) e a participação do segmento privado é vicária.

Parece-me ser esta a melhor inteligência da ordem econômica, à luz de uma integração de cooperação de capitais públicos e privados.

A atividade da Caixa Econômica Federal, bem como aquela explorada pelas lotéricas, nitidamente, não configuram empreendimento sujeito ao regime do artigo 175 da C.F., mas, claramente, ao do artigo 173. O sistema financeiro como um todo não se inclui na regra do artigo 175¹¹. Assim também os jogos de qualquer natureza como, por exemplo, aquele praticado nos Jockeys Clubs de todo o Brasil.

Põe-se, todavia, a questão de que, mesmo quando atuando, o Estado, no regime do artigo 173, os serviços e compras devem ser obtidos por meio de licitações, a teor do § 1º, inciso III, em redação que repito:

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

.....

III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

.....¹²

11. *O artigo 192 da C. Federal tem a seguinte dicção “O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram.” (Constituição da República Federativa do Brasil, Editora NDJ, 2013, p. 167)*

12. *José Afonso da Silva lembra que “Fala em “exploração direta de atividade econômica pelo Estado” (art.173) e do Estado como “agente normativo e regulador da atividade econômica” (art.174). Quer dizer: o Estado pode ser um agente econômico e um agente disciplinador da economia. Pode manter-se, em face da atual Constituição, a mesma distinção que surtia das anteriores, qual seja, a de que ela reconhece duas formas de ingerência do Estado na ordem econômica: a participação e a intervenção. Ambas constituem instrumentos pelos quais o Poder Público ordena, coordena e atua a observância dos princípios da ordem econômica*

O dispositivo merece temperamentos, na medida em que, havendo uma impossibilidade material, conforme já demonstrei em parecer para a Presidência da República e publicado no meu livro “Direito Constitucional Interpretado” (Ed. Revista dos Tribunais), ou diante da agilidade inerente ao desenvolvimento da própria atividade, a licitação se mostra incompatível¹³. Com efeito, o procedimento licitatório muitas vezes não se mostra factível diante das atividades negociais para as quais a empresa estatal foi criada. Assim, não é razoável levar à risca, o que dispõe o artigo, a ponto de concluir que toda a compra e prestação de serviços contratados por uma empresa no regime do artigo 173 deveria ser objeto de licitação, pois isso pode impedir a normalidade da atuação da empresa e contrariar os procedimentos rotineiros da atividade empresarial. Por exemplo, para uma empresa em que o resultado positivo dependa da agilidade na comercialização de determinado produto, as delongas inerentes ao processo licitatório podem significar a inviabilização do próprio objeto social.

Aliás, o constituinte deixou ao legislador ordinário a definição da constituição de empresa pública ou sociedade de economia mista, assim como seu regime essencial. E mesmo no caso das empresas prestadoras de serviços públicos, o legislador ordinário, nas 32 hipóteses do artigo 24 da Lei 8.666/95, estabelece aquelas de dispensa e no artigo 25 as de inexigibilidade de licitação.

O certo é que, em não poucos serviços ou aquisições feitas por empresas estatais, prestadoras de serviços públicos ou exploradoras de atividade econômica, a licitação é afastada em função de peculiaridade da

tendo em vista a realização de seus fundamentos e de seu fim, já tantas vezes explicitados aqui. É importante ter em vista essas razões que fundamentam a atuação do Estado Brasileiro no domínio econômico, porque, se essa atuação não é princípio da ordem econômica, não pode também ser vista como simples exceção, na medida em que tanto a iniciativa privada como a estatal se destinam ao mesmo objetivo de realização daqueles fins, princípios e fundamentos. (Comentário Contextual à Constituição, Malheiros Editores, 2010, p. 731)

13. Ed. 1992, p. 9-32.

atividade, valores envolvidos ou impossibilidade material de realizar o processo licitatório.

O regime jurídico, pois, de empresas que não estão qualificadas no artigo 175, mas no 173 da Constituição Federal, não é o da Lei 8.987/93, que, como determina seu enunciado, apenas

Dispõe sobre o regime de concessão e permissão de prestação de serviços públicos previstos no artigo 175 da CF e dá outras providências.

Em seus 47 artigos a lei não se refere uma única vez ao regime jurídico do artigo 173, mas, exclusivamente, aquele do artigo 175 da Constituição Federal ¹⁴.

Ora, nenhum Banco privado ou público é regido pelo artigo 175 da CF, mas sim pelo artigo 173 combinado com o artigo 192 que, à falta de leis complementares, rege-se ainda pela Lei 4.595/64 ¹⁵.

Tanto é assim que determina o § 2º, do artigo 173 que:

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado,

por outro lado, o inciso II do § 1º dispõe que:

a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

14. *A submissão, portanto, seria à Lei 8.666/93, com as alterações da Lei 9.648/96 e outras por força da E.C. n. 19/98.*

15. *Foi tal lei recepcionada, com eficácia de lei complementar pela Constituição de 88.*

não lhes permitindo disciplina legal distinta daquela aplicável ao setor privado, e tampouco privilégios fiscais, que, se concedidos, tirariam a competitividade do mercado das empresas privadas¹⁶.

A Caixa Econômica nitidamente é empresa sujeita ao regime jurídico do artigo 173, e não 175, e as lotéricas que atuam em 3 áreas (jogos, serviços complementares onde não há serviços de interligação e “longa manus” do sistema bancário) são empresas que prestam serviços “não públicos”, mas privados, como quaisquer bancos e a própria Caixa para a sociedade¹⁷.

Considero este ponto crucial no exame do presente parecer até porque foi a linha seguida pelos constituintes, tendo eu, a pedido do próprio relator geral da Constituição, Senador Bernardo Cabral, apresentado anteprojeto mais conciso do que terminou sendo aprovado pelo parlamento, mas com clara divisão entre os dois regimes, algo que também expus, quando convocado para participação da audiência pública, na Subcomissão de Ordem Econômica de Constituinte, presidida pelo Deputado Delfim Netto.

16. *Inconstitucionalidade de norma que institui a impenhorabilidade dos bens, rendas e serviços da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos: STF – “ECT. Art. 12 do DL n. 509/69, na parte que instituiu a impenhorabilidade dos bens, rendas e serviços da entidade. Norma incompatível com a regra do § 1º do art. 173 da Constituição, pela qual os entes da Administração Indireta, que exploram atividade econômica, como no caso, estão sujeitos ao regime jurídico próprio das empresas privadas” (STF – 1ª T. – Rextr. N. 228.497-1/SP – Rel. Min. Ilmar Galvão, Diário da Justiça, Seção I, 16 abr. 1999, p. 27). (Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional, Ed. Atlas, 2013, p. 1888)*

17. *“Empresas estatais – Prestação de serviços públicos e exploração de atividades econômicas: STF – “Distinção entre empresas estatais prestadoras de serviço público e empresas estatais que desenvolvem atividade econômica em sentido estrito. (...). As sociedades de economia mista e as empresas públicas que explorem atividade econômica em sentido estrito estão sujeitas, nos termos do disposto no § 1º do art. 173 da Constituição do Brasil, ao regime jurídico próprio das empresas privadas. (...). O § 1º do art. 173 da Constituição do Brasil não se aplica às empresas públicas, sociedades de economia mista e entidades (estatais) que prestam serviço público” (ADI 1.642, Rel. Min. Eros Grau, j. 3-4-2008, Plenário, DJE, de 19-9-2008). (Ob. Cit., p. 1888)*

Nem as lotéricas, nem a Caixa Econômica Federal estão sujeitas ao regime jurídico do artigo 175 da CF, mas sim ao do artigo 173, como, de resto, todas as empresas do sistema financeiro, nada obstante dependerem, em grande parte, da regulamentação do artigo 192 da CF, compactado pela EC n. 40/03, pela edição de diversas leis complementares¹⁸.

Um segundo ponto preambular merece consideração, ou seja, a diferença entre permissões e concessões.

Em nosso Tratado de Direito Administrativo (coordenação de Adilson Dallari, Carlos Valder do Nascimento e minha, Ed. Saraiva, 2 volumes, 2013), procuramos caracterizar, pela pena de diversos autores, os atos administrativos e o diferencial de seus tipos.

A própria Lei 8.987/1995 estabelece as garantias para o contrato de concessão, contempladas nos 15 itens, do artigo 23, assim redigido:¹⁹

18. *Alexandre de Moraes comenta “A redação do capítulo sobre o sistema financeiro nacional (capítulo IV da Constituição Federal), dada pela EC n. 40, de 29-5-2003, concedeu ao Congresso Nacional maior liberdade para sua regulamentação, pois retirou a exigência de observância, por parte da lei complementar, de diversos preceitos previstos pela redação original do art. 192. Dessa forma, a principal alteração trazida pela EC n. 40/03 foi a verdadeira desconstitucionalização do conteúdo básico da matéria referente ao sistema financeiro nacional. Outra importante previsão foi a expressa determinação de desnecessidade de lei complementar única para disciplinar todo o sistema financeiro nacional. A nova redação do ‘caput’ do art. 192 da Constituição Federal, dada pela EC n. 40/03, expressamente, prevê sua regulamentação por leis complementares” (ob. cit., p. 1938).*

19. *Marçal Justen Filho lembra que aos Contratos de Concessões, onde se admite em casos excepcionais a revogação unilateral que “O contrato pode ser modificado, por decisão unilateral da Administração, após haver sido formalizado. Nada impede, porém, que a modificação seja promovida antes mesmo da formalização. Seria irracional exigir que o contrato fosse firmado e, somente após, fosse efetivada a alteração unilateral. Aplicam-se ao caso, como é óbvio, os mesmos pressupostos e limites relacionados aos poderes de modificação unilateral do contrato de concessão. Não poderá ser afetada a equação econômico-financeira da contratação. Deverá assegurar-se a oportunidade para manifestação prévia do interessado. Deverão modificar-se os prazos contratuais, quando a modificação acarretar impossibilidade de cumprimento dos originalmente previstos. De todo modo, essa modificação unilateral poderá ser questionada segundo as regras comuns acerca de desvio de poder e controlada rigorosamente segundo o princípio da modalidade. É muito estranhável que o Estado somente*

- Art. 23. São cláusulas essenciais do contrato de concessão as relativas:
- I - ao objeto, à área e ao prazo da concessão;
 - II - ao modo, forma e condições de prestação do serviço;
 - III - aos critérios, indicadores, fórmulas e parâmetros definidores da qualidade do serviço;
 - IV - ao preço do serviço e aos critérios e procedimentos para o reajuste e a revisão das tarifas;
 - V - aos direitos, garantias e obrigações do poder concedente e da concessionária, inclusive os relacionados às previsíveis necessidades de futura alteração e expansão do serviço e conseqüente modernização, aperfeiçoamento e ampliação dos equipamentos e das instalações;
 - VI - aos direitos e deveres dos usuários para obtenção e utilização do serviço;
 - VII - à forma de fiscalização das instalações, dos equipamentos, dos métodos e práticas de execução do serviço, bem como a indicação dos órgãos competentes para exercê-la;
 - VIII - às penalidades contratuais e administrativas a que se sujeita a concessionária e sua forma de aplicação;
 - IX - aos casos de extinção da concessão;
 - X - aos bens reversíveis;²⁰
 - XI - aos critérios para o cálculo e a forma de pagamento das indenizações devidas à concessionária, quando for o caso;
 - XII - às condições para prorrogação do contrato;
 - XIII - à obrigatoriedade, forma e periodicidade da prestação de contas da concessionária ao poder concedente;
 - XIV - à exigência da publicação de demonstrações financeiras periódicas da concessionária; e

venha perceber-se da inconveniência dos termos contratuais após encerrada a licitação” (grifos meus) (Concessões de Serviços Públicos, Dialética, 1997, p. 249)

20. *Aplica-se, subsidiariamente às concessões o artigo 60 da Lei 8.666/93 assim redigida: “Art. 60. Os contratos e seus aditamentos serão lavrados nas repartições interessadas, as quais manterão arquivo cronológico dos seus autógrafos e registro sistemático do seu extrato, salvo os relativos a direitos reais sobre imóveis, que se formalizam por instrumento lavrado em cartório de notas, de tudo juntando-se cópia no processo que lhe deu origem.”*

XV - ao foro e ao modo amigável de solução das divergências contratuais.

Já em relação aos contratos de permissão –de mera adesão- dispõe apenas, o artigo 40, que: ²¹

Art. 40. A permissão de serviço público será formalizada mediante contrato de adesão, que observará os termos desta Lei, das demais normas pertinentes e do edital de licitação, inclusive quanto à precariedade e à revogabilidade unilateral do contrato pelo poder concedente.

Parágrafo único. Aplica-se às permissões o disposto nesta Lei.

A revogabilidade unilateral empresta-lhe, portanto, uma precariedade que não defere ao permissionário maiores garantias, assumindo ele riscos que os concessionários não assumem ²².

21. Lembra Carlos Pinto Coelho Motta ao analisar a evolução da exegese da lei 8.666 que “Os primeiros impactos da aplicação da Lei n. 8.666/93 evidenciaram, quase de imediato, a produção uma cultura administrativa de extremo formalismo por parte dos setores encarregados de contratação de obras, compras e serviços. O receio inicial das disposições de índole punitiva traduziu-se em um acentuado rigor com relação às minúcias legais. Comissões de licitação transformavam-se em verdadeiros tribunais inquisitórios; o menor equívoco formal, no teor da proposta de um desavisado concorrente, era punido com a desclassificação; procedimentos nos quais se detectasse ínfima falha eram anulados ou revogados, inutilizando-se sumariamente o trabalho de pessoas e o dispêndio de recursos. Com a introdução de modificações no próprio texto da lei, aliada às decisões apaziguadoras dos Tribunais de Contas e ao bom senso de intérpretes e pareceristas – bem como à serenidade da doutrina – essa fase foi passando e, pode-se dizer, está hoje superada.” (Tratado de Direito Administrativo, Coordenadores: Adilson de Abreu Dallari, Carlos Valder do Nascimento e Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 2013, p. 472)

22. Marçal Justen Filho, todavia, entende que a evolução da doutrina e jurisprudência retirou a precariedade das permissões, embora o texto legal não tenha sido alterado. “A evolução jurídica conduziu à consagração do entendimento de que a outorga da permissão não é ato praticado livremente pelo Estado. Por um lado, a delegação do serviço pressupõe evidenciar-se a compatibilidade do ato com a satisfação do interesse público. O Executivo não pode, sem qualquer justificativa senão a invocação de sua condição de titular do serviço, promover sua delegação. A escolha sujeita-se ao princípio da legalidade. Não se admite

Assim, embora se trate de matéria em permanente reflexão tanto na doutrina como na jurisprudência, o diferencial legal, reside nas garantias que envolvem a concessão, e na precariedade que faz da permissão, revogável unilateralmente a qualquer tempo, um regime provisório e de insegurança tanto para o permissionário, sempre diante do risco de perdê-lo, e para o permitente, que nem sempre tem o permissionário desejado, dada a possibilidade de extinção do vínculo, despido de garantias maiores.

Ora, os contratos firmados entre as lotéricas e a Caixa Econômica, embora rotulados de “permissão”, são, de rigor, contratos de autêntica concessão, com obrigações pré-definidas e sem cláusula de irrevogabilidade unilateral, mas, ao contrário, com prazo certo para ser executado, tempo, de rigor, necessário para que o empresário possa recuperar os custos de implementação da atividade e obter o lucro esperado.

São autênticos contratos de concessão com previsão de prazo certo para encerramento (2018) e com cláusulas subordinadas ao regime jurídico da Lei 8.666/93 e posteriores, inclusive com as garantias inerentes ao equilíbrio econômico-financeiro do contrato, assim como a elasticidade maior de defesa dos contratantes, por dizer respeito ao regime jurídico do artigo 173 da CF, e não do artigo 175 da CF²³.

delegação como ato praticado na exclusiva órbita do Executivo. Depois, as condições previstas em lei e adotadas pela Administração sujeitam-se a controle inclusive perante o Poder Judiciário. É inequívoco que o Judiciário não poderá substituir aos demais Poderes, para exercer a faculdade de delegar ou não o serviço. Mas lhe será permitido examinar se as opções concretamente adotadas para promover a delegação são hábeis a realizar o bem comum. O tema envolve interesses públicos e instrumentos de controle tais como ação popular e ação civil pública. Quanto a isso, não há qualquer diferença entre permissão e concessão. Em qualquer das duas modalidades, são inviáveis escolhas provenientes do mero subjetivismo do administrador. (Concessões de Serviços Públicos, Dialética, 1997, p. 82-83)

23. Ao comentar o regime jurídico das empresas estatais do artigo 173, Celso Ribeiro Bastos afirma “Tudo se passa como se o Poder Público pudesse criar um desmembramento seu, sem romper por completo as amarras com ele mesmo, uma vez que o capital das empresas estatais, ao menos parcialmente, é de origem pública, e, ao mesmo tempo, como se fosse viável a outorga de uma autonomia e de um regime jurídico que permitisse esquecer

Em face da doutrina pacífica, a rotulagem de um contrato não é o que define a sua natureza, mas a enunciação de suas disposições e, nitidamente, o contrato entre as lotéricas e Caixa Econômica é um contrato de concessão e não de permissão, firmado sob a égide do artigo 173 da CF, e não da Lei 8987/95, dedicada exclusivamente ao regime jurídico do artigo 175 – embora, no que não for incompatível com o regime do artigo 173 da Constituição Federal, possa ser utilizada subsidiariamente.

Um terceiro aspecto merece breve consideração.

Prefaciei um opúsculo do Professor J.J. Canotilho sobre o ato administrativo e o direito adquirido em matéria ambiental ²⁴. O preclaro mestre português, ao analisar o direito brasileiro, mostra que o Estado gera, na prática de seus atos, mesmo aqueles que sejam nulos ou anuláveis, obrigações em relação aos cidadãos de boa fé, inclusive o dever de indenizar, se os vícios não puderem ser sanados e a retirada dos atos causar danos.

Declara:

É que, em alguns ordenamentos jurídicos, a ausência de produtividade jurídica do ato nulo não prejudica ou não implica necessariamente a possibilidade da atribuição de certos efeitos jurídicos a situações de fato decorrentes de atos nulos por força do simples decurso do tempo, de harmonia com os princípios gerais do direito. A atribuição de certos efeitos jurídicos indica que, não obstante a radicalidade e

essas suas origens e atuar no mercado à moda de um particular. Essa sujeição das empresas governamentais ao direito comum responde também a outro propósito, qual seja, o de desvencilhar o Estado dos freios do sistema administrativo. Quer dizer, quando o Poder Público passou a controlar empresas, assumindo alguma já existente ou criando uma nova, logo compenetraram-se das deficiências do seu método burocrático administrativo para gerir essas novas entidades, demandantes de uma flexibilidade operacional e de um dinamismo de atuação pouco encontráveis na Administração centralizada”. (Comentários à Constituição do Brasil, Editora Saraiva, 2000, p. 68)

24. “Direito Adquirido, ato jurídico perfeito, coisa julgada e matéria ambiental”, Ed. Secovi, 2013.

severidade das consequências jurídicas inerentes ao vício de nulidade, o ato nulo não corresponde a um “não ato administrativo” ou a um “ato administrativo inexistente”. E a razão é simples: “associadas ao ato nulo podem existir situações de fato produtoras de efeitos materiais necessariamente imputáveis a este mesmo ato”. Por outras palavras: ao abrigo do ato nulo, e não obstante a improdutividade jurídica de efeitos típicos do ato, consolidam-se situações que, não raras vezes, têm uma grande relevância material e jurídica.

Continuando,

Estas situações – e é isto que importa – foram criadas em muitos casos sem qualquer cumplicidade ilícita dos particulares que se limitaram a depositar confiança nos atos da autoridade que praticou os atos nulos. Consequentemente, o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança não podem deixar de implicar que o direito recorte dimensões jurídicas relevantes ligadas aos efeitos materiais produzidos ou ao abrigo de atos administrativos nulos”.²⁵

Lembrei no prefácio, que:

Em estudo meu, publicado na Revista de Direito Administrativo (RDA) de junho de 2004 (p. 601/9) no que diz respeito ao direito à indenização, realcei duas decisões do Supremo Tribunal Federal, a respeito de questões ambientais, lembrando, neste breve prefácio, pelo menos trechos de duas delas, a primeira do Ministro Celso de Mello: “Incumbe ao Poder Público o dever constitucional de proteger a flora e de adotar as necessárias medidas que visem a coibir práticas lesivas ao equilíbrio ambiental. Esse encargo, contudo, não exonera o Estado da obrigação de indenizar os proprietários cujos imóveis venham a ser afetados, em sua potencialidade econômica, pelas limitações impostas pela Administração Pública” e mais adiante: “A circunstância de o Estado dispor de competência para criar reservas

25. *Ob. Cit.*, p. 23-24.

florestais não lhe confere, só por si considerando-se os princípios que tutelam, em nosso sistema normativo, o direito de propriedade, a prerrogativa de subtrair-se ao pagamento de indenização compensatória ao particular, quando a atividade pública, decorrente do exercício de atribuições em tema de direito florestal, impedir ou afetar a válida exploração econômica do imóvel por seu proprietário” (grifos meus) STF-RE 134.297-8 SP -1ª. T. – Rel. Min. Celso de Mello – DJU 22.09.95.

e a do Ministro Francisco Rezek, no RE 100.717-6-SP:

A jurisprudência do Egrégio Tribunal Federal de Recursos está firmada no sentido de que são indenizáveis as matas de preservação permanente, inclusive em razão do valor ecológico que representam, consoante resulta dos numerosos julgados arrolados pelo ora recorrido, na petição de embargos infringentes (fls. 564/8) (grifos meus) STF, Serviço de Jurisprudência, publ. D.J. 10/02/84, Ementário n. 1323-3²⁶.

Miguel Reale, Celso Antonio Bandeira de Mello e Fátima Fernandes Rodrigues defendem que mesmo os atos administrativos inexistentes geram obrigações ao Estado com o cidadão, se este agir de boa-fé e na confiança de que a Administração agiu certo.²⁷

Não sem razão, o constituinte colocou como obrigação, no artigo 37 § 6º da CF, a obrigação de indenização por lesão causada a particular através da Administração, sendo a responsabilidade objetiva:

§ 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa²⁸.

26. *Ob. Cit.*, p. 5.

27. *Ob. Cit.*, p. 5.

28. *Caio Mário da Silva Pereira lembra que “E a Constituição Federal assenta que as pessoas jurídicas de direito público responderão pelos danos que seus funcionários, nessa*

Cabe, inclusive, ação de regresso do Estado sobre o agente que o praticou. Neste caso, a responsabilidade não é objetiva, mas apenas por culpa ou dolo, ação esta que é IMPRESCRITÍVEL:

§ 5º - A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento ²⁹.

Em outras palavras, se a Administração pratica atos que depois pretende anular ou revogar, mormente aqueles que geram direito adquirido, de duas uma:

- 1) ou não pode fazê-lo, pois gerou direito adquirido para aquele período, em relação ao destinatário que agiu de boa fé
ou
- 2) se invalidar o ato, deve reparar o dano, indenizando-o pela lesão causada.

Se o ato, todavia, foi legítimo – e, no caso das concessões, imprópriamente chamada de permissões, não há dúvidas sobre sua legitimidade,

qualidade, causarem a terceiros, cabendo ação regressiva contra o funcionário responsável, nos casos de culpa ou dolo (Emenda Constitucional n. 1, de 1969, art. 107 e seu parágrafo único; Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, art.37, n. XXI, § 6º), segundo o qual a teoria do risco integral compreende as pessoas jurídicas de direito público, bem como as de direito privado prestadoras de serviços públicos. É pacífico, e já não requer maior explanação, que os vocábulos “representantes” e “funcionários” não são usados em acepção estrita, exercia uma atribuição ligada à sua atividade ou à sua função. É de se entender, igualmente, que no vocábulo “Estado” compreende-se as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos.” (Responsabilidade Civil, Ed. Forense, 1990, p. 139

29. *Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina “Prescrição. Parecem deduzir-se duas regras deste texto mal redigido. Uma, concernente à sanção pelo ilícito; outra, à reparação do prejuízo. Quanto ao primeiro aspecto, a norma “chove no molhado”: prevê que a lei fixe os respectivos prazos prescricionais. Quanto ao segundo, estabelece-se de forma tangente a imprescritibilidade das ações visando ao ressarcimento dos prejuízos causados. (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, Ed. Saraiva, 2000, p. 259)*

tanto que subsistem há décadas, sujeitos ao regime do artigo 173 da CF –, nitidamente resta configurado o direito adquirido de todas as empresas lotéricas pelo prazo estabelecido nos contratos. Trata-se, portanto, de direito assegurado até o ano de 2018, pois foi este o prazo estabelecido nas avenças, como sendo aquele capaz de permitir o retorno do investimento, a legítima lucratividade decorrente da exploração das atividades exercitadas pelas lotéricas, a saber: 1) jogos; 2) serviços próprios do sistema bancário, para as regiões onde não há bancos; 3) prestação de serviços gerais, inclusive de mala direta, onde inexistem essas utilidades.

É claríssima a norma do artigo 5º, inciso XXXVI, da lei suprema, que assim dispõe:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; ...³⁰

não sendo possível sua eliminação – cláusula pétrea que é – por interpretação fundada no argumento de que o interesse público deve sempre prevalecer sobre o interesse privado. Tal intelecção é, a meu ver, inaplicável à espécie, pois o regime jurídico a que as lotéricas e a Caixa estão sujeitas é o do artigo 173 da CF (predominância de interesse privado sobre o público) e não do 175 (predominância do interesse público sobre o privado), como estabeleceu o constituinte.

Um quarto aspecto merece também considerações preliminares. É o que diz respeito ao princípio da igualdade, assegurado no “caput” do artigo 5º e em seu inciso I do mesmo artigo, sendo a dicção dos dois dispositivos a seguinte:

30. Celso Bastos ao explicitar a diferença entre ato jurídico perfeito e direito adquirido, esclarece: “O ato jurídico perfeito é imunizado contra as exigências que a lei nova possa fazer quanto à forma. Assim, se alguém praticou um ato de doação, respeitando as previsões legais vigentes à época, esse ato ganha condições de perdurabilidade no tempo, ainda que as condições para a sua prática já sejam outras à época em que ele for feito valer”. (Comentários à Constituição, Ed. Saraiva, 2004, p. 216)

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;.....

Tal princípio, no direito tributário, é mais amplo, pois, vai da **isonomia** para a **equivalência**, assegurando o mesmo tratamento a situações, ainda que distintas, apresentem idêntico resultado ³¹.

O que nos interessa, entretanto, no caso concreto deste parecer, é que os contratos das empresas lotéricas foram assegurados até 2018, tendo havido, entretanto, decisão do Egrégio Tribunal de Contas de que os prazos deveriam ser reduzidos, para 1/3 deles, até 2016, 1/3 até 2017 e 1/3 até 2018.

Tal decisão implica, de rigor, reconhecer que tais contratos devem permanecer por determinado tempo, o que não ocorreria se se tratasse de mera anulação desses atos administrativos, sem qualquer responsabilidade a partir da detecção de eventuais falhas.

31. Cito o inciso II do artigo 150 da CF, assim redigido: “Artigo 150... 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”. Comentei-o: “Equivalente é um vocábulo de densidade óptica mais abrangente do que “igual”. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equípólicia, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor, etc.). (Caderno de Pesquisa Tributária n. 17, Ed. Resenha Tributária, 1992, p. 19)

Nitidamente, o eminente Ministro Walton Rodrigues, cujos sólidos conhecimentos jurídicos aprendi a admirar desde os tempos em que se iniciou na advocacia, e cuja idoneidade sempre foi um galardão para o “Parquet” e depois para o Egrégio Tribunal de Contas, ao distender o prazo de vigência contratual para além da data do julgamento daquele Sodalício, mas reduzi-lo -para 2/3 dos contratos-, o prazo anteriormente acordado, reconheceu que todas as concessões, incorretamente denominadas de permissões, geraram obrigações que se distenderiam no tempo. Apenas ao reduzir tal prazo, terminou tratando diferentemente as lotéricas atingindo o direito adquirido 2/3 delas, a partir de critério a ser sugerido pela própria Caixa Econômica ³².

Ora, a falta de parâmetro para definir o tríplice prazo detectado pelo eminente julgador, ao ponto de ter pedido um plano para a Caixa Econômica, demonstra que a quebra da isonomia entre as contratantes representa um ferimento a direito garantido como um dos cinco direitos fundamentais dos cidadãos na Constituição, pelo artigo 60 § 4º inciso IV, colocado como cláusula pétrea no nosso ordenamento maior, e cuja dicção é a seguinte:

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

32. Pinto Ferreira lembra que “O direito adquirido é amplamente protegido e assegurado no texto constitucional. Gabba estabeleceu em seu sempre citado livro ‘Teoria da retroatividade das leis’ o seguinte conceito de direito adquirido: “É adquirido todo o direito que: a) é consequência de um fato idôneo a produzi-lo, em virtude da lei no tempo no qual o fato foi consumado, embora a ocasião de fazê-lo valer não se tenha apresentado antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo direito; e que b) nos termos da lei sob cujo império se firmou o fato do qual se origina, entrou imediatamente a fazer parte do patrimônio de quem o adquiriu”. Direito adquirido é a vantagem jurídica, líquida, certa, lícita, concreta, que a pessoa obtém na forma da lei vigente e que se incorpora definitivamente e sem contestação ao patrimônio de seu titular, não lhe podendo ser subtraída para vontade alheia, inclusive dos entes estatais e seus órgãos. (Comentários à Constituição Brasileira, Ed. Saraiva, 1989, 149-150)

IV - os direitos e garantias individuais ³³.

Se a distensão de prazo foi reconhecida, pelo menos, até 2016, não poderia haver tratamento desisonômico e ainda dependente de critério a ser estabelecido pela Caixa. De rigor, 1/3 das lotéricas terá seus contratos respeitados e 2/3 não.

Tal tratamento desigual, a despeito da profunda admiração que tenho pelo Ministro Walton e por seus eminentes pares, não pode prevalecer, esperando que venha a ser restabelecido o prazo de 2018 para término das concessões, impropriamente chamadas de permissões, para todas as empresas lotéricas.

Um último aspecto preliminar faz-se necessário comentar.

Por serem os contratos firmados de verdadeira concessão, não podem ser revogados unilateralmente sem assegurar aos concessionários a respectiva indenização, que implica, inclusive, ressarcimento dos prejuízos sofridos pelo setor, conforme estudos do IPEA e da FGV, que me foram apresentados, durante todo o período de sua vigência.³⁴

A matéria tem tratamento constitucional. Se fosse sujeita ao artigo 175 – que não é – exigir-se-ia que fosse mantida a capacidade de prestar serviços públicos adequados, em redação que repito:

33. *Escrevi: “Os direitos e garantias individuais conformam uma norma pétrea. Não são apenas os que estão no art. 5º, mas como determina o § 2º do mesmo artigo, incluem outros que se espalham pelo Texto Constitucional e outros que decorrem de implicitude inequívoca. Trata-se, portanto, de um elenco cuja extensão não se encontra em Textos Constitucionais anteriores”. (Comentários à Constituição do Brasil, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Saraiva, 2002, p. 417)*

34. *O Professor Doutor Luiz Carlos Stolf, em substancioso estudo sobre a operacionalidade das “Concessionárias Lotéricas” detecta tais prejuízos impostos pelos termos contratuais, do qual destaca o seguinte trecho “Em síntese, os dados apresentados pela pesquisa indicam que os problemas de lucratividade se concentram mais fortemente nas casas lotéricas de menor porte, não obstante algumas unidades de maior porte terem também apresentado prejuízos operacionais e após as retiradas do pró-labore”. (Relatório Final da Febralot, 2012)*

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

III - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado.³⁵ (grifo meu)

Em se tratando de atividade sob o regime jurídico do artigo 173, a tônica é o equilíbrio econômico-financeiro, que deve ser garantido durante toda a vigência do contrato, nos termos em que estabelecido no ato da contratação. Havendo desequilíbrio –e os estudos demonstram que efetivamente existiu- deverá ser recomposto, a partir da teoria da imprevisão, visto que os valores acordados revelaram-se, no tempo, inclusive pelo incremento do custo operacional imposto, insuficientes, gerando expressivos prejuízos às lotéricas, inevitáveis e imprevisíveis à época da contratação.

Não sem razão, a Lei 8.666/93 permite, no seu artigo 65, inciso II, letra “d”, haja o reequilíbrio econômico-financeiro dos contratos públicos, desde que provados descompassos para seu cumprimento, assim redigido:

35. José Cretella Júnior ao comentar o inciso IV, esclarece “Com o decorrer do tempo verifica-se claro desajuste entre as tarifas estabelecidas e as condições econômicas vigentes, o que é bastante visível nos países de ritmo inflacionário acentuado, como o nosso. Aqui é que entra a política tarifária, a que se refere a regra jurídica constitucional de 1988. A situação do concessionário torna-se insustentável. Pensa-se na revisão das tarifas para atualizá-las, atendendo a interesses de três ordens: do Estado, do concessionário e do público. O grande princípio informador, nesse caso, é o interesse público, quer se trate de majoração, quer de redução das tarifas, o que nunca ocorreu, no Brasil. No caso de majoração, o interesse coletivo é consultado quando, para atender ao concessionário, a Administração examina o princípio da justa retribuição do capital, a fim de que não se sacrifique a possibilidade econômica do particular”. (Comentários à Constituição 1988, Forense Universitária, 1993, p. 4137)

Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos:

II – por acordo das partes:

d) para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando área econômica extraordinária e extracontratual. (Redação dada pela Lei n. 8.883, de 1994).

e os estudos que me foram apresentados do IPEA e da FGV demonstram o prejuízo que a maioria delas vem sofrendo, pelo excesso de encargos que foram sendo acrescentados às atividades das lotéricas³⁶.

Colocadas tais premissas, passo a responder as diversas questões apresentadas:

1) A CAIXA ECONÔMICA FEDERAL é uma concessionária de serviços públicos, ou uma empresa pública, que exerce atividades bancárias e também presta serviços públicos, mediante remuneração?

A Caixa Econômica é uma empresa pública que atua no regime jurídico delineado pelo artigo 173 da CF e não naquele indicado pelo artigo 175. Vincula-se ao tratamento constitucional outorgado a todo o sistema

36. *Marcel Justen Filho, embora centrado mais no processo inflacionário, reconhece, todavia, o direito de reajuste em desequilíbrios provocados por fatores não previstos à época de contratações “Apenas para complementar, destaque-se que o direito à recomposição de preços, ao reajuste, à atualização financeira e à correção monetária não deriva da Lei n. 8.666. Decorre diretamente da Constituição Federal. Aquela Lei apenas reconhece as diversas figuras e estabelece disciplina a ser observada nas licitações. Com muito maior razão, o silêncio do ato convocatório não afasta o direito de o particular pleitear a aplicação dos referidos institutos como instrumento de recomposição de equilíbrio econômico-financeiro” (grifos meus) (Concessões de Serviços Públicos, Dialética, 1997, p. 153)*

financeiro, que, pela Emenda 40/05, deverá ser regulado por diversas leis complementares, permanecendo, no momento, sua regulação básica, a da Lei 4.595/64³⁷.

2) Considerando que a CAIXA ECONÔMICA FEDERAL não é um ente público prestador de serviços públicos, mas uma empresa pública (banco) que exerce atividades econômicas, é correto dizer que as atividades que ela (CAIXA) “delega” aos particulares (venda de produtos lotéricos e exercício de correspondência bancária) devem estar sujeitos às exigências do art. 175/CR, mesmo não se tratando de serviços públicos, no sentido estrito?

Como expus no corpo do parecer, a sujeição dos serviços que presta diretamente ou por terceirização, é ao regime do artigo 173 da CF, em que as regras de direito privado prevalecem sobre aquelas de direito público, ao contrário do que ocorre no regime do artigo 175, em que, nitidamente, há prevalência do regime de direito público.

É de se lembrar que a Caixa Econômica, como o Banco do Brasil, concorre, no setor financeiro, com uma enorme quantidade de instituições privadas brasileiras e estrangeiras, que não são prestadoras de serviço público, nos termos do artigo 175 da lei maior.

A terceirização de seus serviços, praticados pelas lotéricas (jogos, serviços de agente bancário nos lugares em que inexistem agências, e pres-

37. *Tal lei tem eficácia de lei complementar conforme Celso Bastos explicita “O presente artigo estipula que o sistema financeiro nacional será regulado em lei complementar. Na verdade já existe o referido sistema disciplinado pela Lei n. 4.545/64, que passa a vigorar com força de lei complementar. Não é que a referida lei se converta em norma dessa categoria. O que acontece é que, não podendo a matéria atinente ao sistema financeiro ser disciplinada senão por lei complementar, a normatividade anterior, nada obstante não constar de norma dessa natureza, só pode ser modificada por preceito dessa categoria legislativa. Daí a sua eficácia ser de lei complementar e poder falar-se, em consequência, que a Lei 4.545/64 tem força de lei complementar. São duas as matérias que lhe cabem: estruturar o sistema financeiro com vistas aos objetivos descritos no artigo sob comento e tratar de forma específica dos incisos constantes do artigo, assim como dos seus parágrafos, sobretudo o terceiro, que exige uma legislação integradora. (Comentários à Constituição do Brasil, Ed. Saraiva, 1990, p. 358)*

tação de serviços semelhante), não os torna serviços públicos até porque a própria Caixa não presta serviços dessa natureza³⁸.

3) *Qual seria a natureza jurídica do contrato celebrado entre os empresários lotéricos e a CAIXA?*

É um contrato de prestação de serviços para a Caixa, por delegação de atribuições, que poderia ser enquadrado, na formulação de Geraldo Vidigal, não como uma relação de subordinação, nem de singela coordenação, mas de **dominação**, figura própria do direito econômico e NÃO DO DIREITO ADMINISTRATIVO.

Entendo, por outro lado, que se fosse possível enquadrá-lo entre as figuras de direito administrativo, teria o perfil de uma concessão, com prazo certo de validade, que, se revogado pela Administração, ensejaria indenização por danos materiais e – eventualmente – morais³⁹.

38. *Tribunal de Justiça do Distrito Federal: “Os bancos estão, invariavelmente, sujeitos às normas do direito do consumidor, ainda que estas estabeleçam limites e critérios a serem adotados na esfera da livre iniciativa e concorrência. Conforme jurisprudência iterativa dos Tribunais pátrios, não obstante estarem os bancos subordinados ao Sistema Financeiro Nacional e ao Banco Central, não podem se furtrar ao cumprimento das normas relativas ao direito do consumidor. Por força do disposto no art. 119 do Código Comercial, serão sempre considerados fornecedores, à luz da norma inserta no art. 3º do Código de Defesa do Consumidor. Cuida-se de enquadramento ‘ex vi legis’, que os sujeita sempre às normas de ordem pública do CDC, independentemente da subsunção daqueles que com eles contratam ao conceito de consumidor ditado pelo art. 2º daquele Codex. Ademais, a relação de subordinação das instituições financeiras com o sistema ao qual se integram nada tem a ver com a relação de mercado que mantêm enquanto comerciantes e prestadores de serviços. O livre exercício de atividades não pode ser confundido com abuso no exercício de atividades representado pela infração ou não submissão de determinados setores às leis do país” (3ª T. Cível, Ap. 2001011045445-0, rel. Dês. Wellington Medeiros, DJU 4.9.2002, Sec. 3, p. 70). (Comentário Contextual à Constituição, Malheiros Editores, 2010, p. 769)*

39. *Geraldo Vidigal esclarece “Quando a atividade econômica, fato jurídico, resulta de impactos do empresário sobre o mercado, deve ser compreendida como empresa; quando a atividade, fato jurídico, resulta de decisões administrativas do Estado, desdobrado em organização produtiva, deve ser entendida como serviço público. Podemos distinguir, pois, entre os fatos jurídicos que respondem pela iniciativa produtiva: de um lado, colocam-se*

4) *Essa modalidade contratual garante aos lotéricos o direito ao equilíbrio econômico financeiro, e a ser remunerado por tarifas e comissões que lhe assegurem cobrir os custos, ter um lucro e obter o retorno do capital? Se positivo, teriam direito a indenização pelo desequilíbrio econômico financeiro desses anos todos (no mínimo pelo período imprescrito), em razão do pagamento de comissões insuficientes para custear a atividade (fato comprovado pelo IPEA e pela FGV)?*

Se fossem contratos de direito público, sujeitos às regras de direito administrativo e ao regime do artigo 175 da Carta Maior, prevaleceriam as regras tanto da Lei 8.987/95, 9.074/95, como o da Lei 8666/93, que permite o reequilíbrio econômico-financeiro, do contrato, matéria introduzida, em período de alta inflação, pelo Decreto-lei 300 do Governo Sarney. Como entendo que não é, acresce-se à necessidade de manter o equilíbrio, a adoção da teoria da imprevisão ou seja, a “cláusula rebus sic stantibus”, que prevalece há séculos para os contratos privados. Tenho defendido a aplicação dessa teoria, desde a promulgação da atual Constituição, inclusive para o sistema financeiro, mesmo em contratos com o Estado ou empresas vinculadas⁴⁰.

É que, no momento, em que os contratos foram assinados, não era possível ou pelo menos razoável prever a ocorrência de fatores que, de for-

os fatos jurídicos do mercado, que configuram e caracterizam a empresa; de outro lado, os fatos jurídicos administrativos, que configuram e caracterizam serviço público”. (Caderno de Direito Econômico n. 1, Ed. Resenha Tributária, 1983, p. 100)

40. *Escrevi “A doutrina e a jurisprudência, em face da realidade brasileira, tem-se debruçado, nos últimos anos, sobre a aplicação da teoria da imprevisão, em nosso Direito, posto que, não poucas vezes, a conjuntura torna a pactuação clássica desequilibrada, e os contratos deixam de ter condições de serem adimplidos, nos termos acordados. O rígido compromisso, representado pelo princípio da ‘pacta sunt servanda’ – que vem do Direito romano, encontrando origem remota ainda no reinado, embora se tenha conformado, de forma adequada, na República e no Império e definitivamente a partir da evolução medieval e de circunstâncias exteriores à vontade dos contratantes –, terminou por fortalecer o princípio de que os contratos deveriam ser cumpridos enquanto permanecessem as condições sob as quais decidiram as partes comprometer-se. Se, todavia, independente da sua vontade, fatores inevitáveis e imprevisíveis viessem a ocorrer, tornando o contrato desequilibrado, mister se faria o reequilíbrio contratual para que tais acontecimentos não pudessem transformar em odioso o contrato firmado, por beneficiar sem justa causa uma das partes e prejudicar de forma intolerável a outra”. (O plano Brasil Novo e a Constituição, Forense Universitária, 1990, p. 102-103)*

ma inevitável, vieram a comprometer o equilíbrio inicial da relação pactuada entre as partes, tornando-a onerosa e deficitária para a parte mais fraca, as lotéricas. Em outras palavras, sendo as lotéricas uma categoria de microempresários, que poderiam ser chamados de “hiposuficientes”, na feliz expressão de Cesarino Jr. para definir o trabalhador ordinário, as previsões propostas na assinatura dos contratos revelaram-se, por fatores imponderáveis e imprevisíveis, insubsistentes, justificando-se a revisão contratual. No caso, a gravidade maior reside no fato de que a poderosa Caixa Econômica, das maiores entidades financeiras do país, poderia até ter conhecimento da inviabilidade dos contratos a médio e longo prazo, atestada pelo IPEA e FGV, mas certamente não as pequenas lotéricas, razão pela qual a revisão para tornar o contrato equilibrado se impõe.

Mesmo que não se aceite a tese que defendo há anos, o equilíbrio econômico-financeiro impõe-se, principalmente, à luz do disposto no artigo 37 § 6º e artigo 65 inciso II letra “d” da Lei 8.666/93.

5) Considerando que a CAIXA ECONÔMICA FEDERAL é um banco, uma empresa pública, que explora atividade econômica, e que a teor do art. 173, parágrafo 1º, da CR/1988, é correto dizer que seria necessário editar lei que regule a contratação de serviços por aquela empresa, observados os princípios da administração pública? (inc. III, do parágrafo 1º, do art. 173, da CR/1988).

Tenho defendido que se a empresa pública deve ser criada por lei, à evidência a delegação de atribuições deve ser também por lei definida, risco de haver empresas terceirizadas prestando serviços que deveriam ser realizados pela empresa pública criada. Caso contrário, empresas não constituídas por lei poderiam agir no lugar daquelas por leis constituídas. Por esta razão, entendo que há necessidade de lei autorizando a contratação de serviços a serem prestados por delegação da empresa pública⁴¹.

41. Alexandre de Moraes esclarece “A EC n. 19/98 manteve a isonomia de tratamento existente entre empresas privadas e empresas públicas, sociedade de economia mista e suas

6) Ainda que se diga que os serviços delegados às casas lotéricas devem ser enquadrados como “concessão” ou “permissão”, deve-se frisar que o artigo 2º, da Lei n. 9074/1995 expressamente dispõe que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios executarem obras e serviços públicos por meio de concessão e permissão de serviço público, sem lei que lhes autorize e fixe os termos, dispensada a lei autorizativa nos casos de saneamento básico e limpeza urbana e nos já referidos na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e Municípios, observado, em qualquer caso, os termos da Lei n. 8.987, de 1995.”

Diante da literalidade dessa norma, é correto dizer que a “exploração de serviços lotéricos” por meio de concessão ou permissão exige lei específica, que lhes autorize e fixe os termos?

Se positivo, o Projeto de Lei n. 4280/2008, em trâmite perante a Câmara dos Deputados e em fase final de aprovação, atende às exigências da Constituição da República?

Conforme expus na resposta anterior, entendo que há necessidade de lei para regular esta delegação de atribuições, razão pela qual, tendo exa-

subsidiárias, mesmo em relação a estas quando explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou prestação de serviços. Como salientado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, citando Seabra Fagundes, “esta regra se destina a pôr fim à verdadeira concorrência desleal do Estado ao particular nos campos do comércio e da indústria em que se lançava ele amparado pelas vantagens peculiares ao Poder do Estado”. Dessa forma, diferentemente da redação original do § 1º, do art. 173, a partir da promulgação da citada emenda, será uma lei ordinária que estabelecerá o estatuto jurídico das empresas vinculadas ao Poder Público, respeitados certos preceitos constitucionais. Entre esses preceitos, porém, a nova redação constitucional expressamente determina às empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários. São as seguintes as determinações constitucionais para o estatuto a ser previsto em lei: - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade; - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública; - a constituição e o funcionamento dos Conselhos de Administração e Fiscal, com a participação de acionistas minoritários; - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores (recordar-se do princípio da eficiência)”. (Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional, Ed. Atlas, 2013, p. 1887)

minado o projeto de Lei n. 4280/08, considero-o adequado para sanar os problemas que têm surgido, nas relações entre a Caixa e as lotéricas⁴².

7) Ainda na linha do quesito anterior, caso se diga que os serviços delegados às casas lotéricas devam ser enquadrados como “concessão” ou “permissão”, e mesmo admitindo-se que os contratos em curso que não foram objeto de licitação e que, por isso, devem ser tidos como revogados, na forma do art. 43, da Lei n. 8987/1995, não se pode olvidar que o artigo 3º, da Lei n. 9074/1995 é expresso ao dispor que:

“Art. 3º Na aplicação dos arts. 42, 43 e 44 da Lei nº 8.987, de 1995, serão observadas pelo poder concedente as seguintes determinações:

I - garantia da continuidade na prestação dos serviços públicos;

II - prioridade para conclusão de obras paralisadas ou em atraso;

III - aumento da eficiência das empresas concessionárias, visando à elevação da competitividade global da economia nacional;

IV - atendimento abrangente ao mercado, sem exclusão das populações de baixa renda e das áreas de baixa densidade populacional inclusive as rurais;

V - uso racional dos bens coletivos, inclusive os recursos naturais.”(os grifos são nossos)

CONSIDERANDO que as casas lotéricas, atualmente, prestam relevantes e essenciais serviços à sociedade, notadamente a parcela mais carente, vez que é nas casas lotéricas que as pessoas mais carentes recebem seguro desemprego, fazem saque de FGTS, recebem todos os demais benefícios sociais do governo;

CONSIDERANDO que as casas lotéricas, atualmente, estão presentes em todos os municípios e localidades, atendendo em muitos casos comunidades que não têm serviços bancários disponíveis (e, portanto, sequer poderiam pagar contas de água e luz, p.ex., se não existissem as casas lotéricas na localidade);

CONSIDERANDO que em nosso país há mais de 50 milhões de pessoas sem contas bancárias (conforme noticiado no jornal VALOR ECONÔ-

42. Reza a definição do objetivo do projeto de lei que “Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania – Redação Final – Projeto de Lei n. 4.280-D de 2008 – Dispõe sobre o exercício da atividade e a remuneração do permissionário lotérico e dá outras providências.”

MICO de 12/06/2013), e que atualmente 17% das operações bancárias no país são feitas por correspondentes bancários, quase todas casas lotéricas; CONSIDERANDO, também, que nem mesmo a CAIXA ECONÔMICA FEDERAL teria condições de atender toda a demanda se não tivesse sua rede de correspondentes bancários, CONSIDERANDO, também, que o artigo 42, da Lei n. 8.987/1995, é expresso ao dispor que:

Art. 42. As concessões de serviço público outorgadas anteriormente à entrada em vigor desta Lei consideram-se válidas pelo prazo fixado no contrato ou no ato de outorga, observado o disposto no art. 43 desta Lei. § 1º Vencido o prazo mencionado no contrato ou ato de outorga, o serviço poderá ser prestado por órgão ou entidade do poder concedente, ou delegado a terceiros, mediante novo contrato.

§ 2º As concessões em caráter precário, as que estiverem com prazo vencido e as que estiverem em vigor por prazo indeterminado, inclusive por força de legislação anterior, permanecerão válidas pelo prazo necessário à realização dos levantamentos e avaliações indispensáveis à organização das licitações que precederão a outorga das concessões que as substituirão, prazo esse que NÃO SERÁ INFERIOR a 24 (vinte e quatro) meses.” (os grifos são da consulente)

Em face de todos os CONSIDERANDOS acima, é correto concluir que devem ser observados/respeitados os prazos fixados nos termos de ajustes firmados em 1999 (ou seja, até 2018), para os empresários lotéricos cujos contratos foram celebrados antes da Lei n. 8987/1995, mesmo que não tenham sido eles precedidos de licitação?

De certa forma, a pergunta já contém a resposta ao quesito.

Embora entenda que as relações entre a Caixa e as lotéricas estejam sujeitas ao regime jurídico constitucional estabelecido pelo artigo 173 da CF, e não ao artigo 175, sendo, pois, o contrato sujeito às regras próprias de direito econômico e das relações privadas, caso se tratasse de prestação de serviços públicos, tais contratos seriam de concessão, dada a necessidade da estipulação de prazo certo para o desenvolvimento, estabilidade e segurança da prestação da atividade. O fato de serem intitulados impropriamente de permissão, não estão descaracterizados, devendo em

qualquer circunstância ser respeitado o prazo de validade neles estabelecidos, sob pena de ensejar a responsabilização.

Em primeiro lugar, porque nitidamente a nova lei não pode ter efeitos pretéritos sobre regulações jurídicas anteriores, com o que os contratos anteriores à Lei 8.587/95, por força do artigo 42 consideram-se validados pelo prazo fixado no contrato, inclusive com os adendos, que estenderam tal prazo até 2018 ⁴³.

Se tais ajustes e prazos foram acordados em concessões outorgadas antes da Lei 8.587/95, à evidência, os prazos teriam que ser respeitados. Mesmo admitindo que os atos que outorgaram tais prazos fossem nulos, as consequências jurídicas não deveriam deixar de ser consideradas. Na medida em que produziram efeitos que se integraram à esfera de direitos do particular, não poderiam esses atos ser retirados, sem afetar um bem maior, ao cidadão de boa fé, que é a segurança jurídica.

Assim é que leciona Canotilho:

Por outras palavras: o indivíduo que confiou no ato administrativo e por ele orientou o planejamento da sua atividade, correria o risco de “o seu investimento, em vez de orientado e respeitado pelo Direito, transformar-se-ia em jogo de azar”.

Humberto Ávila individualiza com rigor os elementos compensadores da “ilicitude da base da confiança”: “quanto maiores forem a aparência de legitimidade do ato, a influência comportamental dele decorrentes, a proximidade com o Estado, a onerosidade gerada pela

43. *Escreve Marçal Justen Filho “A concessão é outorgada por prazo certo e, portanto, a sua destinação é extinguir-se. Tal poderá ocorrer pelo mero decurso do prazo, mas também em virtude de outros fatos, que resultarão na sua extinção antecipada. As hipóteses de extinção da concessão, contempladas no art. 35 da Lei n. 8.987, compartilham princípios comuns e efeitos necessários. O primeiro e automático efeito da extinção da concessão é a assunção do serviço público pelo poder concedente, para garantia da continuidade da prestação. O segundo efeito consiste na extinção da posse que o concessionário detinha sobre os bens públicos afetados”. (Tratado de Direito Administrativo, Ed. Saraiva, 2013, p. 531)*

sua aplicação e a durabilidade da sua eficácia no tempo, tanto maiores serão as razões para a sua manutenção ⁴⁴.

Em outras palavras, se se tratassem de “concessões”, incorretamente chamadas de “permissões”, embora o regime jurídico fosse o do artigo 175 da CF, tendo sido os contratos celebrados antes da Lei 8.987/95, por força do artigo 42 deveriam ser preservados, inclusive incorporando os ajustes de 1999 para determinação do prazo de validade. Até porque, fosse a atividade das consulentes de serviço público ou não, toda a previsão de gastos e amortização de investimento das lotéricas foram para o período até 2018 (servir de agências bancárias onde não há bancos e executar outros serviços para a Caixa). É que o artigo 3º da Lei 9.074/95 declara que para certos serviços há necessidade de:

- a) garantia de continuidade na prestação dos serviços públicos;
- b) abrangência de áreas maiores de população de baixa renda;
- c) serviços eficientes.

Em outros termos, se o ato de ajuste para concessões impropriamente chamadas de permissões⁴⁵, fosse nulo –à evidência que não é nulo e a

44. *Parecer Jurídico, José Joaquim Gomes Canotilho, Direito adquirido, ato jurídico perfeito, coisa julgada, matéria ambiental, prefácio de Ives Gandra Martins, Ed. Universitária Secovi-SP, 2013, p. 24*

45. *Marçal Justen Filho lembra que “A distinção entre permissão e concessão tornou-se esmaecida com o desenvolvimento do Estado Democrático de Direito, em que se garantem os interesses privados. Antes do reconhecimento de direitos oponíveis pelos particulares à Administração Pública e numa época em que o agente político podia dispor como bem lhe aprouvesse dos interesses em jogo, a natureza precária de um ato administrativo significava a ausência de limites à decisão administrativa. Sob esse enfoque, a precariedade própria da permissão significava a ausência de tutela a qualquer interesse do permissionário. Mudanças relevantes foram provocadas pela instauração de um Estado Democrático de Direito, especialmente com a edição da CF/88. A precariedade da permissão, que permanece existindo, não elimina o dever de a Administração observar o princípio da proporcionalidade, nem implica a ausência de limites para as decisões administrativas. (Tratado de Direito Administrativo, Ed. Saraiva, 2013, p. 543)*

argumentação é pelo absurdo— no tocante à prorrogação dos prazos, as consequências jurídicas para o cidadão de boa fé seriam aquelas que o eminente mestre Canotilho apresenta, em seu opúsculo por mim prefaciado.

Desta forma, entendo que os prazos ajustados em 1999 para as mal denominadas “permissões” até 2018, são válidas, mesmo que o regime jurídico fosse o do artigo 175 da CF. Como, a meu ver, a regência é do artigo 173 da CF, os prazos são rigorosamente legais pois legais são os fundamentos decorrentes de contratos livremente acordados entre as partes, embora por força de licitação.

8) Por fim, caso se considere que todos os contratos devam mesmo extintos antes do prazo ajustado (para os lotéricos que tiverem os contratos rescindidos antecipadamente, em 2016 e 2017, se a CAIXA não apresentar alguma forma de compensação – o que ainda não foi apresentado) devem ser indenizados? Se positivo, quais os critérios a serem observados nessa indenização?

Reza o artigo 37 § 6º da CF que:

§ 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

À evidência, a lesão causada por não cumprimento do prazo contratual deve ser indenizada, em face da responsabilidade objetiva do contrato. A ação de regresso do Estado sempre depende de dolo ou culpa do agente. Não, porém, a responsabilidade do Poder Público para com o titular do contrato, que, pelo referido dispositivo, é sempre objetiva, vale dizer, independe de dolo ou culpa ⁴⁶.

46. Celso Ribeiro Bastos esclarece “O Estado, na verdade, hoje responde por qualquer ato causador de dano. A nova redação constante deste parágrafo é mais ampliativa do que

É o próprio Canotilho que, em relação a atos anulados pela Administração por variada motivação, esclarece:

De um modo geral, a doutrina, a legislação e a jurisprudência de direito comparado tendem hoje a reconhecer a “responsabilidade do Estado por atos lícitos”, ou, na terminologia mais moderna, o dever de as entidades públicas indenizarem os particulares a quem, por razões de interesse público, imponham encargos ou causem danos especiais e anormais. Ao restringir-se a indenização a danos especiais e anormais pretende-se (i) acentuar a dimensão de especialidade, considerando-se que estes danos ou encargos incidem sobre uma pessoa ou grupo sem afetarem a generalidade das pessoas; (ii) a dimensão de anormalidade, entendendo-se que esses encargos ou danos ultrapassam os custos próprios da vida em sociedade, justificando, por isso, a tutela do direito. Por vezes, é o legislador que, no juízo de balanceamento entre os direitos particulares e o interesse público, recorta as dimensões de especialidade e anormalidade. A indenização pelo sacrifício proveniente de atos lícitos integrados na função administrativa é extensiva aos danos especiais e anormais de índole pessoal e de índole patrimonial. Em alguns casos, trata-se de atos ablativos de direitos patrimoniais privados (expropriação, nacionalização, requisição por utilidade pública e ocupação temporária de imóveis). Noutros casos, estamos perante atos impositivos de encargos ou danos especiais e anormais que, mesmo não tendo carácter ablatório, justificam prestações indenizatórias⁴⁷.

a do equivalente artigo do Texto anterior. Fala-se agora que tanto as pessoas jurídicas de direito público quanto as de direito privado, prestadoras de serviços públicos, responderão pelos danos que seus agentes nessa qualidade causarem. Em virtude da palavra agente, que é denotadora de qualquer pessoa que pratica função pública, ainda que irregularmente investida, como é o caso de funcionário de fato, podemos, pois, afirmar que não resta ato provindo do Estado, nas suas diversas expressões, assim como pessoas privadas que cumprem função pública, que não se encontre sancionado pela responsabilidade civil”. (Comentários à Constituição do Brasil, Ed. Saraiva, 1992, p. 173)

47. P. 37/38 do parecer de Canotilho.

No referido opúsculo, em meu prefácio, lembro decisões do STF na mesma linha, em que, por força da legislação ambiental, foram impostos os ônus da não exploração a terras do agronegócio, já atrás citadas.

Nitidamente, estamos perante hipótese clara de indenização. O ato é absolutamente legal, na contratação e no ajuste. Mesmo que nulo fosse, implicou consequências jurídicas que o cidadão de boa fé não pode suportar. Como se trata de ato legal, se a Caixa for às últimas consequências de cancelar os contratos, estará obrigada a indenizar os microempresários – é fantástica a disparidade de forças entre pobres e débeis empreendedores desta área e a superpoderosa Caixa Econômica – pelos prejuízos decorrentes da retirada dos atos. E, a meu ver, os critérios deveriam implicar indenizações, como sugere Canotilho, de natureza patrimonial (prejuízo real e lucros cessantes) e moral a ser quantificada. Entendo haja um fundo de comércio a ser preservado⁴⁸.

9) Seria válido a CAIXA instituir um valor para que o atual empresário lotérico que venha a participar das licitações empregue como “lance inicial”, pelos anos de atividade e pela formação do seu fundo de comércio, como ocorreu nas licitações dos correios?

Nada impediria que, quantificado um valor indenizatório, pudesse ser este sim utilizado como lance inicial, lembrando-se do precedente da licitação dos Correios. À evidência, todas estas últimas respostas seguem a linha de que se está perante o regime jurídico do artigo 175, com o que não concordo. Mas se assim fosse, respondo que, mesmo neste regime

48. Cotrim Neto, lembrando Seabra Fagundes escreve: “Para aprofundar-se o exame dos elementos do fundo de comércio que se apresentam como de natureza incorpórea é indispensável, porém, o subsídio do pensamento de quem apreciou o assunto mais desenvolvidamente do que quantos se lhe seguiram. Referimo-nos a Seabra Fagundes, autor de livro sobre a desapropriação no qual se detém examinando a matéria a partir do artigo 505, onde escreveu: “A Constituição, assegurando o direito de propriedade, o fez tendo em vista não apenas o domínio, propriedade das coisas corpóreas (o conjunto dos direitos reais, na palavra de Carvalho Santos), mas sim todos os demais direitos formadores do patrimônio do indivíduo”. (Enciclopédia Saraiva do Direito, Ed. Saraiva, 1977, p. 171)

jurídico, tais direitos das lotéricas remanesceriam. A meu ver, todavia, reitero que o regime jurídico é o do artigo 173 da CF.⁴⁹

10) Caso se considere que a exploração de jogos é que constitui serviço público, mas que a correspondência bancária é uma atividade econômica comum às instituições financeiras, pode a CAIXA exigir que as casas lotéricas também sejam correspondentes bancários? Os lotéricos teriam direito de se recusarem a exercer atividades de correspondência bancária, executando apenas a venda de produtos lotéricos e afins?

Entendo que não é serviço público. De qualquer forma, se for entendido o jogo como serviço público –o jogo praticado nos Jockeys Clubes

49. *Leia-se, nesta linha ementa do acórdão: “Recurso Extraordinário n. 183180-4 – Distrito Federal*

RELATOR: MIN. OCTÁVIO GALLOTTI

RECORRENTE: UNIÃO FEDERAL

ADVOGADO: ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

RECORRIDA: TRANSBRASIL S/A LINHAS AÉREAS

ADVOGADOS: LUIZ CARLOS BETTIOL E OUTROS

Ementa: - 1. *Questão de ordem processual diretamente apresentada pela Recorrente ao Supremo Tribunal e rejeitada pela Turma, em face da preclusão que sobre ela se operara.*

2. Recurso extraordinário tempestivamente interposto.

3. Violação do art. 167, II, da Constituição de 1967 (Emenda n. 1-69) argüida pela Recorrente no pressuposto da condição de simples permissionária da empresa de navegação aérea da Recorrida, ao passo que se qualifica esta como concessionária de serviço público, a teor de contrato celebrado pelo Governo Federal, em conformidade ao disposto no Decreto n. 95.910-88, no art. 180 da Lei n. 7.565-86 e no art. 8º, XV, c, da referida Carta de 1967.

4. Prejuízo julgado comprovado pelas instâncias ordinárias e decorrente de atos omissivos e comissivos do Poder concedente, causadores da ruptura do equilíbrio financeiro da concessão, não abstratamente atribuível a política econômica, normativamente editada para toda a população (“Plano Cruzado”).

5. Recurso extraordinário de que, em consequência, não se conhece, por não se reputar contrariado o citado art. 167, II, da Constituição de 1967 (Emenda n. 1-69), sem se achar prequestionado tema pertinente ao disposto no art. 107 daquela mesma Carta.

Acórdão: *Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Primeira Turma, na conformidade da Ata de julgamento e da notas Taquigráficas, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso extraordinário. Brasília, 17 de junho de 1997. Presidente MOREIRA ALVES. Relator OCTAVIO GALLOTTI. (STF – Serviço de Jurisprudência, DJ 01.08.97, Ementário n. 1876-04) (grifos meus)*

não é serviço público –, decididamente não o é o serviço bancário auxiliar ou outros serviços correlatos que lhe são exigidos.

As licitações, portanto, deveriam distinguir o que seria serviço público – o que se admite como mera argumentação –, ou seja, os serviços bancários adjuntos.

Como entendo que não são serviços públicos, parece-me que o contrato a ser estabelecido entre a Caixa e os lotéricos, mesmo seguindo as disposições dos concursos licitatórios do artigo 173 da CF, podem estabelecer livremente cláusulas a serem acordadas entre as partes. E se os serviços bancários forem não remunerados ou deficitários, por estarem decididamente fora da polêmica dos serviços lotéricos, poderiam as lotéricas negociar em não executá-los. O problema, todavia, é que, na liberdade de livre contratação do regime do 173, mesmo com licitações, após 2018, poderia a Caixa pretender definir em que condições contrataria os serviços lotéricos, impondo obrigações complementares. Esta é a razão pela qual impõe-se a aprovação de um projeto de lei explicitador do que sejam os serviços lotéricos e normas complementares prevendo direitos e obrigações da Caixa e das lotéricas.⁵⁰

50. *À falta de lei, entretanto, têm as lotéricas o respaldo de decisões judiciais, como do acórdão abaixo:*

RECURSO ESPECIAL N. 628.806-DF (2004/0020176-5)

RELATOR: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

RECORRENTE: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

RECORRENTE: UNIÃO

RECORRENTE: VARIG S/A – VIAÇÃO AÉREA RIO-GRANDENSE

ADVOGADO: ALEXANDRE DE MENDONÇA WALD E OUTROS

Recorrido: Os mesmos

Ementa: ADMINISTRATIVO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO. AÇÃO INDENIZATÓRIA. CONGELAMENTO DE TARIFAS. INTERVENÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO. FACULTATIVIDADE. INCLUSÃO DE NOVOS ELEMENTOS PERICIAIS. PERQUIRIÇÃO SOBRE LUCROS CESSANTES. IMPOSSIBILIDADE SÚMULA N. 7, DO STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REDUÇÃO.

I – A ação indenizatória intentada contra o Estado, buscando reparação fundada no rompimento do equilíbrio econômico financeiro do contrato de concessão de transportes aére-

os, não requer, obrigatoriamente, a intervenção do Ministério Público, não se justificando a nulidade do processo em razão desta ausência.

II – A simples presença do Estado na relação processual não vincula o membro do Parquet, nem mesmo o valor da indenização, que não motiva, por si só, a presença obrigatória do Ministério Público ‘ab initio’.

III – Como é de sabinça geral, o duplo grau de jurisdição obrigatório não é recurso, tendo o desiderato de transferir a reapreciação da matéria suscitada, discutida e decidida na sentença. Na hipótese dos autos, a inclusão de matéria nova, consistente em novos elementos para integrar a perícia, fez-se a destempo, não tendo a recorrente pleiteado por sua inclusão quando da apresentação do laudo pericial do expert do juízo. Somente as questões de ordem pública, de conhecimento e julgamento obrigatórios, têm força para exigir uma apreciação de ofício, mesmo que não tenham sido suscitadas, não havendo falar, nessas hipóteses, de preclusão.

IV – Para confirmar a tese da União, o pressuposto necessário seria a análise do conjunto probatório carreado aos autos, em face mesmo das alegações de que os argumentos que serviram de base para o resultado da perícia não se ativeram a todos os elementos constantes da controversia. Nesse panorama, incidente o óbice descrito na súmula n. 7 deste Superior Tribunal de Justiça.

V – Não está caracterizada a divergência quando os paradigmas apresentados não estabelecem similitude com a hipótese dos autos. Para haver o confronto é necessário que o tema tratado naqueles arestos encontre subsunção a iguais questionamentos e circunstâncias que gravitam sobre a presente demanda, não havendo como comparar os arestos trazidos à divergência, que tratam de reajuste de tarifa de energia elétrica e tarifas de transportes coletivos rodoviários, com o acórdão hostilizado, que cuida, inclusive, de regramentos diferentes daqueles encontrados nos paradigmas.

VI – Em verdade, a pretensão é de se infirmar uma realidade exaustivamente comprovada no processo, qual seja a de que os prejuízos teriam sido causados pela imposição do congelamento das tarifas aéreas num ambiente de custos não controlado. Rememore-se que idêntico questionamento apresentou-se nesta Casa de Justiça, na ação indenizatória aludida no REsp n. 32.534/DF, a qual foi definitivamente solucionada no Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.183.180-4/DF. (grifos meus).

VII – Quando vencida a Fazenda Pública, os honorários advocatícios podem ser fixados em percentual inferior àquele mínimo indicado no § 3º do artigo 20, do Código de Processo Civil, a teor do que dispõe o § 4º do retro citado artigo, porquanto este dispositivo processual não faz qualquer referência ao limite a que se deve restringir o julgador quando do arbitramento. (REsp n. 461.017/MG, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ de 06/10/2003, p. 254).

VIII – Recurso especial da União parcialmente provido para reduzir os honorários advocatícios para 5% (cinco) por cento do valor da condenação.

Recurso do Ministério Público Federal improvido.

Recurso da Varig S/A – Viação Aérea Riograndense improvido.

Acórdão:

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, prosseguindo no julgamento, após voto-vista da Sra. Ministra DENISE ARRUDA, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal da Justiça, por maioria, conhecer de ambos os recursos especiais da União

Por fim, é de se acrescentar que os DLs. 759/1969, 204/1967 e 6.259/1944 não foram recepcionados, na parte em que atribuem características de serviços públicos a jogos e loterias, pela Constituição de 1988, que claramente, como acentuei no início do parecer distinguiu dois regimes jurídicos de atuação do Estado, nos artigos 173 e 175. O artigo 173 não cuida de serviço público, enquanto o artigo 175, sim.

Por essa razão, a meu ver, não foram recepcionados tais diplomas, neste aspecto.

*11) Os lotéricos podem obstar a abertura de novas casas lotéricas próximas às já existentes, sem que sejam apresentados estudos que comprovem, objetivamente, a necessidade da nova UL naquela mesma região?
Na mesma linha, os lotéricos prejudicados podem pleitear indenização pelos danos suportados em razão de abertura indiscriminada de novas ULs e de outros correspondentes, na mesma área de atuação de ULs já existentes?
Estariamos diante de uma concorrência predatória, promovida pela CAIXA contra a sua própria rede?*

A questão da livre concorrência adentra pelo artigo 170, inciso IV, da CF e não pode gerar abuso do poder econômico de quem delega atividades, inviabilizando-as (art. 173 § 4º).

para negar provimento ao de fls. 2.172 e dar parcial provimento ao de fls. 1.718 e, conhecendo parcialmente dos recursos especiais do Ministério Público Federal e da Varig S/A – Viação Aérea Rio-Grandense, na parte conhecida, negar-lhes provimento, vencido o Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, que dava provimento ao recurso do Ministério Público Federal para julgar improcedente o pedido. Destacada a questão relativa à sucumbência, manteve-se, por maioria, a fixação estabelecida pelo Sr. Ministro Relator, vencidos os Srs. Ministros LUIZ FUX, que fixou a verba honorária em 1% sobre o valor da condenação, e TEORI ALBINO ZAVASCKI, que reconhecia a sucumbência recíproca com a distribuição dos ônus e honorários, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros LUIZ FUX (voto-vista), DENISE ARRUDA (voto-vista) e JOSÉ DELGADO votaram com o Sr. Ministro Relator. Custas, como de lei.

Brasília (DF), 14 de dezembro de 2004 (data de julgamento)

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO – Relator.” (Documento 465299, Inteiro Teor do Acórdão, Site Certificado, DJ 21/02/2005)

Estão os referidos dispositivos assim redigidos (redação que repito):

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

.....

IV - livre concorrência;

...;

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

.....

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Há longos anos venho interpretando o § 4º como hospedando três hipóteses de abuso do poder econômico e não apenas duas, como defendem aqueles para os quais as duas últimas hipóteses (incisos) são explicitadoras da dominação de mercados. Entendo que são três:

- a) dominação de mercados;
- b) eliminação da concorrência;
- c) aumento arbitrário de lucros.⁵¹

51. *Coordenei o I. Simpósio Nacional de Direito Econômico, ainda à luz do texto anterior, defendendo idêntica posição. No livro publicado "Disciplina jurídica da Concorrência" colaboraram: Alberto Venâncio Filho, Almir de Lima Pereira, Attila de Souza Leão Andrade Júnior, Carlo Barbieri Filho, Carlos Francisco Magalhães, Ives Gandra da Silva Martins, Luiz Felizardo Barroso, Luiz Olavo Baptista, Marcos Paulo de Almeida Salles, Sérgio Marques da Cruz e Sinval Antunes de Souza. (Caderno de Direito Econômico 3, Editora Centro de Estudos Superiores COAD)*

Nitidamente, se a Caixa pretende aumentar seus lucros com geração de concorrência predatória, através de multiplicação de agentes lotéricos, que implicará não observar a livre concorrência, mas eliminá-la pela impossibilidade material de promover competitividade, poderão as lotéricas, via judicial, impugnar a criação de novos agentes.

Haverá, todavia, neste caso, necessidade de prova material de que a abertura de novos estabelecimentos estará nitidamente prejudicando as lotéricas já instaladas.

Como alternativa, poderão também as lotéricas pleitear indenizações pelo prejuízo que tal concorrência predatória lhes causar, aqui também havendo necessidade de prova material da configuração do prejuízo.

12) A CAIXA pode contratar livremente serviços de correspondência bancária, sem prévia licitação?

Nos dois regimes (173 e 175 da CF), para todos os serviços delegados a licitação impõe-se como pressuposto da licitude da contratação, embora tal norma constitucional tenha sido consideravelmente relativizada nos últimos tempos. Há serviços, que, a própria legislação de regência admite flexibilizar como, por exemplo o artigo 2º § 2º da Lei 9.074/95:

§ 2º Indepe de concessão, permissão ou autorização o transporte de cargas pelos meios rodoviário e aquaviário. (Redação dada pela Lei n. 9.432, de 1997).

§ 3º Indepe de concessão ou permissão o transporte:

I – aquaviário, de passageiros, que não seja realizado entre portos organizados;

II – rodoviário e aquaviário de pessoas, realizado por operadoras de turismo no exercício dessa atividade;

III – de pessoas, em caráter privativo de organizações públicas ou privadas, ainda que em forma regular.

13) *Fineza expor demais considerações que entender relevantes e necessárias para a correta compreensão do tema,*

assim como os já citados artigos 24 e 25 da Lei 8.666/93.

Como consideração final e, à luz da decisão do Tribunal de Contas da União, ainda examinando os critérios propostos pela Caixa para cumprimento de sua decisão, sugiro que este parecer seja levado aos Conselheiros daquele Tribunal, mas principalmente, ao seu ilustre relator, eminente Ministro Walton Rodrigues, para que seja reavaliado, pelo menos, os prazos pré-estabelecidos em 2016, 2017 e 2018, objetivando proteção dos acordos passados. Com os novos elementos aqui trazidos, objetivar-se-á assegurar o prazo de validade dos acordos realizados até 2018 para todas as lotéricas, com o que se evitaria tratamento desisonômico.

Tendo sido solicitado à Caixa que apresente um plano de execução da decisão da Egrégia Corte de Contas, nada mais lógico que apresentem as lotéricas suas sugestões para que seja respeitado o direito e haja um tratamento concorrencial justo, igualitário e capaz de promover o desenvolvimento do setor, e não sua deterioração. E mais do que isto para proteger a segurança jurídica fundamental no Estado Democrático de Direito Brasileiro ⁵².

S.M.J.

São Paulo, 04 de setembro de 2013.

52. José Cretella Júnior sobre o “caput” do artigo 5º esclarece “Comentamos, neste livro, o ideal dos constituintes, expresso no Preâmbulo, de “assegurar o exercício dos direitos, sociais e individuais, como a segurança”, repetindo-se, agora, no art. 6º, que “a Constituição assegura a inviolabilidade dos direitos concernentes à segurança”. Nos dois passos da Constituição, podemos observar os vocábulos “assegurar a segurança”, o que reflete a falta de cuidado com a linguagem e o estilo do diploma mais importante e significativo da Nação Brasileira. Garantir a segurança é, de fato, garantir o exercício das demais liberdades, porque a ‘vis inquietativa’ impede o homem de agir”. (Comentários à Constituição 1988, Ed. Forense Universitária, 1989, p. 185)

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

TRIBUTÁRIO. ITBI. IPTU. BASES DE CÁLCULO. VALOR VENAL. IDENTIDADE NECESSÁRIA. INEXISTÊNCIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.964 – SP (2010/0113397-4)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : PATRÍCIA GUELFÍ PEREIRA E OUTRO(S)
RECORRIDO : MÁRCIA SERRA NEGRA
ADVOGADOS : ANNA MARIA DA TRINDADE DOS REIS
MARCOS SERRA NETTO FIORAVANTI E
OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ITBI. IPTU. BASES DE CÁLCULO. VALOR VENAL. IDENTIDADE NECESSÁRIA. INEXISTÊNCIA.

1. O valor venal do imóvel apurado para fins de ITBI não coincide, necessariamente, com aquele adotado para lançamento do IPTU. Precedentes: AgRg no REsp 1.226.872/SP, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 23.4.2012; AgRg no AREsp 36.740/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 22.11.2011; AgRg no Ag 1.120.905/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 11.9.2009.

2. O TJ-SP, na presente demanda, analisou única e exclusivamente a base de cálculo do ITBI, à luz do art. 38 do CTN, entendendo pela indispensável identidade com a base do IPTU. A demanda está em fase de execução e não há menção, nem mesmo implícita, à legislação municipal ou a eventual arbitramento realizado pelo Fisco local, matérias estranhas ao pleito recursal

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: “Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando o Sr. Ministro Herman Benjamin, a Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr.

JURISPRUDÊNCIA

Ministro-Relator.” Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques (voto-vista), Eliana Calmon e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília, 03 de setembro de 2013(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.964 - SP (2010/0113397-4)

RELATOR	:	MINISTRO HERMAN BENJAMIN
RECORRENTE	:	MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR	:	PATRICIA GUELFY PEREIRA E OUTRO(S)
RECORRIDO	:	MÁRCIA SERRA NEGRA
ADVOGADO	:	MARCOS SERRA NETTO FIORAVANTI E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Trata-se de Recurso Especial interposto, com fundamento no art. 105, III, “a”, da Constituição da República, contra acórdão assim ementado (fl. 90):

Ação Anulatória de Débito Fiscal - ITBI - Tributação com base em valor diferente do utilizado para cobrança do IPTU -Inadmissibilidade - Sucumbência da Municipalidade – Recurso improvido.

O Município aponta ofensa ao art. 38 do CTN, pois o valor venal, base de cálculo do ITBI, equivale ao de venda do imóvel em condições normais de mercado (fl. 98).

O Recurso Especial não foi admitido na origem (fl. 120), e subiu por força de decisão em Agravo de Instrumento (fl. 153).

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.964 - SP (2010/0113397-4)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): A contribuinte defende que a base de cálculo para o imposto sobre a transmissão do

imóvel (ITBI) deve ser exatamente a mesma adotada pelo Município para o cálculo do IPTU.

O Tribunal de Justiça acolheu o pleito, considerando que tanto o art. 33 do CTN, que trata do IPTU, como o art. 38 do mesmo Código, que cuida dos impostos sobre transmissão de bens (ITBI e ITCMD), definem a base de cálculo como valor venal.

A Corte Estadual concluiu que, por essa razão, “não podem coexistir dois valores venais – um para o IPTU e outro para o ITBI” (fl. 91).

O acórdão merece reforma.

Isso porque é amplamente sabido que *valor venal* significa valor de venda do imóvel.

Basta consultar os bons dicionários para confirmar que *venal* indica “referente a venda” (Aurélio), “relativo a venda” (Houaiss).

Aliomar Baleeiro, em lição sempre acatada, confirma que “valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis” (*Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense. 11ª ed., 2003, p. 249).

Na verdade, a distorção existe relativamente ao IPTU, e não ao ITBI, tributo em análise neste processo.

Isso porque os Municípios lançam o imposto sobre propriedade de ofício e, para viabilizar a cobrança, acabam adotando fórmulas genéricas que abarcam os milhares e, no caso de São Paulo, milhões de imóveis tributados anualmente.

Refiro-me às famosas plantas genéricas de valores que, exatamente por serem avaliações unilaterais do valor venal desses bens, devem ser veiculadas por lei.

Seria absurdo imaginar que o Município de São Paulo avaliasse individualmente cada um dos milhões de imóveis urbanos existentes em seu território para lançar anualmente o IPTU de ofício, daí a adoção das plantas genéricas. Cito a lição de Misabel Derzi, atualizada na já citada obra de Aliomar Baleeiro:

Como é tarefa difícil para a Administração, em um tributo lançado de ofício, como é o caso do IPTU, avaliar a propriedade imobiliária de milhares de contribuintes, medidas de simplificação da execução da lei têm sido tomadas pelo Poder Executivo. Uma dessas medidas são as plantas ou tabelas de valores, que retratam o preço médio do terreno por região ou o preço do metro quadrado das edificações, conforme padrão construtivo, portanto o valor presumido do bem. (*op. cit.*, p. 249)

JURISPRUDÊNCIA

É cediço que as quantias existentes nas plantas genéricas de valores acabam situando-se abaixo, muitas vezes, do valor de mercado dos imóveis, não apenas por conta da sistemática adotada em sua elaboração, mas principalmente pelo fato de não serem, no mais das vezes, refeitas anualmente.

Com efeito, sabemos que a jurisprudência não aceita o reajuste real das plantas genéricas de valores por ato do Executivo. Na prática, isso significa complexos projetos de lei, de longa tramitação e discussão política, que inviabilizam, nas grandes cidades, o reajuste anual, de modo que a defasagem em relação à real avaliação dos imóveis urbanos acaba aumentando a cada ano que passa.

A sistemática de cálculo e cobrança do ITBI é muito mais próxima da realidade. Nesse caso, o lançamento é por homologação ou por declaração.

Ou seja, em vez de milhões de lançamentos de ofício anuais, caso do IPTU paulistano, há apenas milhares de operações claramente individualizadas, com a declaração do real valor de venda do imóvel pelos próprios particulares que transmitem os bens.

No ITBI, o preço efetivamente pago pelo adquirente do imóvel tende a refletir, com grande proximidade, seu valor venal, considerado como, repito, o valor de uma venda regular, em condições normais de mercado.

Não é por outra razão que a jurisprudência do STJ é pacífica ao admitir que, na hipótese de hasta pública, o preço da arrematação (e não o da avaliação) reflete o valor venal do imóvel e, portanto, deve ser adotado como base de cálculo do ITBI:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ITBI. ARREMATAÇÃO JUDICIAL. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA ARREMATAÇÃO E NÃO O VENAL. PRECEDENTE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL DEMONSTRADO. DIREITO LOCAL. SÚMULA 280 DO STF. OMISSÃO – ART. 535, CPC. INOCORRÊNCIA. RECURSO PROVIDO PELA ALÍNEA “C”.

1. A arrematação representa a aquisição do bem alienado judicialmente, considerando-se como base de cálculo do ITBI aquele alcançado na hasta pública. (Precedentes: (...)).

2. (...) Tendo em vista que a arrematação corresponde à aquisição do bem vendido judicialmente, é de se considerar como valor venal do imóvel aquele atingido em hasta pública. Este, portanto, é o que deve servir de base de cálculo do ITBI.

(...)

7. Recurso especial parcialmente conhecido e provido.

(REsp 1188655/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 08/06/2010).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTER VIVOS. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO BEM. VALOR DA AVALIAÇÃO JUDICIAL. VALOR DA ARREMATAÇÃO.

I - (...) Tendo em vista que a arrematação corresponde à aquisição do bem vendido judicialmente, é de se considerar como valor venal do imóvel aquele atingido em hasta pública. Este, portanto, é o que deve servir de base de cálculo do ITBI.

II - Recurso especial provido.

(REsp 863.893/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ 07/11/2006, p. 277).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA ARREMATAÇÃO.

1. O valor da arrematação é que deve servir de base de cálculo do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Precedentes do STJ.

2. Recurso Especial provido.

(REsp 1182640/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 20/04/2010).

O mesmo raciocínio se aplica à transmissão por compra e venda entre particulares, como é o caso dos autos. De fato, o valor real da operação deve prevalecer em relação à avaliação da planta genérica de valores.

Perceba-se, portanto, que, se há divergência entre a base de cálculo do IPTU e a do ITBI, a distorção estará, em regra, no valor referente ao imposto sobre a propriedade, diferentemente do que decidiu o TJ-SP.

Nesse contexto, erra o Tribunal de Justiça ao afastar o cálculo da Prefeitura pela simples razão de haver diferença quanto à base de cálculo do imposto sobre a propriedade.

JURISPRUDÊNCIA

No caso do IPTU, lançado de ofício pelo Fisco, se o contribuinte não concorda com o valor venal atribuído pelo Município, pode discuti-lo administrativa ou judicialmente, buscando comprovar que o valor de mercado (= valor venal) é inferior ao lançado.

Por outro lado, se o valor apresentado pelo contribuinte no lançamento do ITBI (por declaração ou por homologação) não merece fé, o Fisco igualmente pode questioná-lo e arbitrará-lo, no curso de regular procedimento administrativo, na forma do art. 148 do CTN, conforme conhecida jurisprudência do STJ:

ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR DE MERCADO. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 535, II, E 458, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO DO ART. 146 DO CTN. INOCORRÊNCIA. REEXAME DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INADMISSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

III - É cediço na doutrina majoritária e na jurisprudência dessa Corte que a base de cálculo do ITBI é o valor real da venda do imóvel ou de mercado, sendo que até nos casos em que não houve recolhimento, pode-se arbitrar o valor do imposto, por meio de procedimento administrativo fiscal, com posterior lançamento de ofício. Segundo HUGO DE BRITO MACHADO: em se tratando de imposto que incide sobre a transmissão por ato oneroso, tem-se como ponto de partida para a determinação de sua base de cálculo na hipótese mais geral, que é a compra e venda, o preço. Este funciona no caso, como uma declaração de valor feita pelo contribuinte, que pode ser aceita, ou não, pelo fisco, aplicando-se, na hipótese de divergência, a disposição do art. 148 do CTN. (“CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO”, Machado, Hugo de Brito, Ed. Malheiros, 29ª Edição, p. 398) IV - Conforme consignado no v. acórdão, houve a devida intimação da complementação do lançamento, fato que a agravante alega não ter ocorrido. Entretanto, a análise da alegada irregularidade do procedimento administrativo fiscal demanda reexame de provas, o que é inadmissível pela via eleita do especial, a teor da Súmula 07/STJ.

V - Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1057493/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 04/09/2008)

TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO PELO FISCO.

1. Constituindo o valor venal do bem transmitido a base de cálculo do ITBI, caso a importância declarada pelo contribuinte se mostre nitidamente inferior ao valor de mercado, pode o Fisco arbitrar a base de cálculo do referido imposto, desde que atendida a determinação do art. 148, do CTN.

2. Recurso parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

(REsp 261.166/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, DJ 06/11/2000, p. 192).

Finalmente, há precedente da Segunda Turma em caso de inadimplência do contribuinte, reconhecendo que a base de cálculo do ITBI a ser adotada no lançamento de ofício é o valor de mercado do imóvel:

TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO PELO FISCO. BASE DE CÁLCULO. VALOR DE MERCADO. ART. 38 DO CTN. APLICAÇÃO DE MULTA.

SÚMULA 284/STF.

1. Na hipótese em que o contribuinte não recolhe o ITBI, afigura-se legítimo o lançamento efetuado pelo Fisco que arbitre, como base de cálculo, o valor de mercado dos bens transmitidos.

2. A falta de indicação do dispositivo legal supostamente contrariado, por não permitir a compreensão de questão infraconstitucional hábil para viabilizar o trânsito do recurso especial, atrai o óbice previsto na Súmula n. 284/STF.

2. Recurso parcialmente conhecido e, nessa parte, não-provido.

(REsp 210.620/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, DJ 27/06/2005, p. 308).

Isso demonstra que *valor venal real* é uma grandeza que não se confunde, necessariamente, com aquela indicada na planta genérica de valores, no caso do IPTU, ou na declaração do contribuinte, no que se refere ao ITBI. Nas duas hipóteses cabe à parte prejudicada (contribuinte ou Fisco) questionar a avaliação realizada e demonstrar que o valor de mercado (= valor venal) é diferente.

JURISPRUDÊNCIA

Seria perfeitamente válido, portanto, a contribuinte impugnar o montante apresentado pelo Município e provar, por todos os meios admitidos, que o valor de mercado do imóvel (= valor venal) é inferior àquele que o Fisco adotou.

Não é isso o que ocorre nestes autos.

A contribuinte restringe-se a argumentar que o valor adotado para o lançamento do IPTU deve ser obrigatoriamente utilizado para cálculo do ITBI, o que não tem fundamento jurídico ou econômico.

Essa é a jurisprudência que prevaleceu no STJ:

EXECUÇÃO FISCAL. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. IPTU. PLANTAS GENÉRICAS. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO POR ARBITRAMENTO. ART. 148 DO CTN. POSSIBILIDADE.

1. A forma de apuração da base de cálculo e a modalidade de lançamento do IPTU e do ITBI são diversas, não sendo possível vincular os valores, que em regra serão diferentes.

2. É possível, mediante processo administrativo, arbitrar a base de cálculo desde que presentes os pressupostos autorizativos do artigo 148 do CTN, como ocorreu na espécie.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1226872/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe 23/04/2012).

TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. APURAÇÃO DISSOCIADA DO VALOR APURADO PELA MUNICIPALIDADE PARA COBRANÇA DE IPTU. POSSIBILIDADE.

1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, o Fisco não está obrigado a utilizar o mesmo valor apurado pelo Município quando da apuração do valor venal do imóvel para o cálculo do IPTU, podendo arbitrar o seu valor nos termos do art. 148 do CTN.

2. In casu, não há modificação na base de cálculo do ITBI ou do IPTU, pois ambos têm como base de cálculo o valor venal do imóvel, o que difere é a forma de apuração desse valor, possibilitando a diferença numérica.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp 36.740/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 22/11/2011).

TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR DE MERCADO. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO PELO FISCO.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem extinguiu a Execução Fiscal por entender que a base de cálculo do ITBI deve coincidir com a do IPTU, o que foi observado pelo contribuinte.

2. A base de cálculo do ITBI é o valor real da venda do imóvel ou de mercado. Precedentes do STJ.

3. Afastada a premissa em que se fundou o acórdão recorrido, os autos devem retornar à origem para que o Tribunal aprecie se o Fisco, ao lançar o ITBI, adotou o valor de mercado.

4. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no Ag 1120905/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 11/09/2009 RDDT vol. 170, p. 194).

Para total clareza, transcrevo trecho de voto-condutor do Min. Castro Meira, no AgRg no REsp 1.226.872/SP:

Na origem, o agravante opôs embargos à execução fiscal sustentando a incorreta base de cálculo apurada pelo Fisco para o lançamento do ITBI.

Afirmou que recolheu o ITBI com base de cálculo idêntica ao valor estipulado pelo Município para calcular o IPTU, qual seja, R\$ 437.561,00, sendo inviável a base de cálculo arbitrada pela autoridade fiscal, com fundamento no artigo 148 do CTN, no valor de R\$ 555.472,00.

O agravo regimental não prospera.

Isso porque a base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel, apurado concretamente, o que não ocorre no IPTU, cuja base parte, em regra, de plantas genéricas estabelecidas pela municipalidade.

Portanto, como a forma de apuração é diversa, assim como a modalidade de lançamento o é, quase sempre haverá diferença entre a base de cálculo do IPTU e do ITBI, não sendo possível vincular uma a outra, como pretende o recorrente.

É exatamente o caso dos autos, em que a contribuinte pretende seja adotado, como base para o ITBI, o mesmo valor inferior que serviu para cálculo do IPTU.

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : PATRÍCIA GUELFY PEREIRA E OUTRO(S)
RECORRIDO : MÁRCIA SERRA NEGRA
ADVOGADO : MARCOS SERRA NETTO FIORAVANTI E
OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ITBI - Imposto de Transmissão Intervivos de Bens Móveis e Imóveis

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). SIMONE ANDREA BARCELOS COUTINHO, pela parte RECORRENTE: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Dr(a). GUSTAVO PERSCH HOLZBACH, pela parte RECORRIDA: MÁRCIA SERRA NEGRA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Após o voto do Sr. Ministro-Relator, dando provimento ao recurso, no que foi acompanhado pela Sra. Ministra Eliana Calmon, pediu vista dos autos o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.”

Aguardam os Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.964 - SP (2010/0113397-4)

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES:

Adoto o relatório do Ministro Herman Benjamin.

Acrescento que, em 23 de outubro de 2012, o Ministro Relator apresentou voto no sentido de prover o recurso especial, no que foi acompanhado pela Ministra Eliana Calmon.

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ANA BORGES COELHO SANTOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : PATRÍCIA GUELFÍ PEREIRA E OUTRO(S)
RECORRIDO : MÁRCIA SERRA NEGRA
ADVOGADO : MARCOS SERRA NETTO FIORAVANTI E
OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ITBI - Imposto de Transmissão Intervivos de Bens Móveis e Imóveis

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando o Sr. Ministro Herman Benjamin, a Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.”

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques (voto-vista), Eliana Calmon e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Castro Meira.

(Ementa disponibilizada no DJe 23.10.2013).

IMPOSTO DE RENDA SOBRE JUROS DE MORA. NÃO RECEPÇÃO DO ART. 16, § ÚNICO, DA LEI N. 4.506/64 PELA CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 7.713/88, DO ART. 16, § ÚNICO, DA LEI Nº. 4.506/64. INTERPRETAÇÃO CONFORME DO ART. 43, INCISO II E § 1º, DO CTN.

JURISPRUDÊNCIA

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5020732-11.2013.404.0000/TRF

RELATOR : LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH
SUSCITANTE : 2a. TURMA DO TRF DA 4ª REGIÃO
MPF : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
INTERESSADO : MAGALI AMALIA CARON ALVES
ADVOGADO : ISADORA COSTA MORAES
INTERESSADO : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

EMENTA

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE JUROS DE MORA. NÃO RECEPÇÃO DO ART. 16, § ÚNICO, DA LEI N. 4.506/64 PELA CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE, SEM REDUÇÃO DE TEXTO, DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 7.713/88, DO ART. 16, § ÚNICO, DA LEI Nº. 4.506/64, E DO ART. 43, INCISO II E § 1º, DO CTN (LEI Nº 5.172/66), POR AFRONTA AO INCISO III DO ART. 153 DA CF/88.

1. O art. 16, § único, da Lei nº 4.506/64, ao tratar como *'rendimento de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo'*, contraria, frontalmente, o disposto no inciso III do art. 153 da CF/88, que é taxativo em só permitir a incidência do imposto de renda sobre *'renda e proventos de qualquer natureza'*. Juros moratórios legais são detentores de nítida e exclusiva natureza indenizatória, e portanto não se enquadram no conceito de renda ou proventos. Hipótese de não-recepção pela Constituição Federal de 1988.

2. Inconstitucionalidade do art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), sem redução de texto, originada pela interpretação que lhe é atribuída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, com efeito vinculante, de forma a autorizar que sobre verba indenizatória, *in casu* os juros de mora legais, passe a incidir o imposto de renda.

3. Inconstitucionalidade sem redução de texto reconhecida também com relação ao § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 e ao art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66).

4. Os juros legais moratórios são, por natureza, verba indenizatória dos prejuízos causados ao credor pelo pagamento extemporâneo de seu crédito. A mora no pagamento de verba trabalhista, salarial e previdenciária, cuja natureza é notoriamente alimentar, impõe ao credor a privação de bens essenciais, podendo ocasionar até mesmo o seu endividamento a fim de cumprir os compromissos

assumidos. A indenização, por meio dos juros moratórios, visa à compensação das perdas sofridas pelo credor em virtude da mora do devedor, não possuindo qualquer conotação de riqueza nova a autorizar sua tributação pelo imposto de renda.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, não conhecer da arguição de inconstitucionalidade relativamente ao art. 16, parágrafo único, da Lei nº 4.506/1964, e declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988 e do art. 43, inciso II, § 1º, do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, de forma a afastar da incidência do Imposto de Renda os juros de mora legais recebidos. Vencidos o Des. Federal Luiz Fernando Wowk Penteadó, o Des. Federal Néfi Cordeiro, o Des. Federal Victor Luiz dos Santos Laus, o Des. Federal João Batista Pinto Silveira, o Des. Federal Luís Alberto D Azevedo Aurvalle, o Des. Federal Joel Ilan Paciornik e o Des. Federal Rômulo Pizzolatti. Voto de desempate do Presidente. Nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 24 de outubro de 2013.

Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH

Relatora

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5020732-11.2013.404.0000/TRF

RELATOR	:	LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH
SUSCITANTE	:	2a. TURMA DO TRF DA 4ª REGIÃO
MPF	:	MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
INTERESSADO	:	MAGALI AMÁLIA CARON ALVES
ADVOGADO	:	ISADORA COSTA MORAES
INTERESSADO	:	UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de ação ordinária ajuizada por MAGALI AMÁLIA CARON ALVES, pretendendo a declaração de que é ilegal a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora recebidos na reclamatória trabalhista nº 00694-2003-027-04-00-3, bem como a restituição do indébito.

Deu-se à causa o valor de R\$ 43.346,83.

Sobreveio sentença nos seguintes termos:

Diante do exposto, e considerando o mais que dos autos consta, rejeito a defesa indireta de mérito e julgo parcialmente procedente o pedido para: (i) declarar a não-incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios recebidos pela parte autora no processo trabalhista nº 00694-2003-027-04-00-3; (ii) condenar a UNIÃO a restituir os valores recolhidos indevidamente a esse título.

Quando da liquidação de sentença, a parte autora deverá observar o seguinte:

[i] o valor do IR retido sobre os juros de mora devem ser restituídos mediante incidência da SELIC, desde a data da retenção indevida;

[ii] ao lado disso, deve ser simulada a declaração de ajuste referente ao ano calendário no qual houve o recolhimento do tributo ora repetido, na qual será: (a) anotado o valor dos juros de mora como 'rendimentos não tributáveis'; (b) excluídos do campo 'imposto pago' os valores nominais do Imposto de Renda Retido na Fonte cuja restituição ora se está determinando; (c) apurado novo 'cálculo do imposto' na declaração de ajuste respectiva, considerando, inclusive e se for o caso, outros rendimentos tributáveis (v.g. INSS) e valores a deduzir (saúde, educação, pensão etc.), tal como anteriormente apresentado à Receita Federal;

[iii] o resultado do novo 'cálculo do imposto' na declaração de ajuste (simulada) deverá ser deduzido (nas hipóteses de aumento do IR a pagar ou redução do valor a restituir) ou acrescido (nas hipóteses de redução do IR a pagar ou aumento do valor a restituir) ao valor da restituição apurada no item [i], em abril do ano-exercício respectivo;

[iv] o valor apurado será restituído, corrigido pela SELIC à data da conta de execução, vedado o manejo acumulado dessa (Selic).

Os créditos da parte autora serão corrigidos monetariamente, aplicando-se a SELIC (art. 39, § 4º, da Lei 9.250, de 1995), sem a incidência de juros (papel funcionalmente desempenhado pela SELIC), até a data da expedição da requisição de pagamento, quando, então, será corrigido pelos índices desse regime de pagamentos.

Na hipótese de extinção da SELIC, a correção monetária deverá observar índice que preserve o valor real do crédito e passarão a correr juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 167, parágrafo único, combinado com o artigo 161, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Condeno a UNIÃO a pagar honorários de 10% (dez por cento) sobre o valor da condenação e a reembolsar as custas adiantadas.

Espécie sujeita ao reexame necessário.

Inconformada, a União apelou, sustentando, em síntese, a incidência do IR sobre os juros de mora, porque esta verba tem natureza salarial e não indenizatória. Alega que, conforme disposto no art. 114 do CTN: *'fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência'* e no caso do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, foi eleito como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica e/ou jurídica de renda e/ou proventos, consoante o art. 43 do CTN. E o § único do art. 16 da Lei nº 4.506/94 dispõe, expressamente, que também serão *'classificados como rendimentos de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo'*. Ainda, pede a redução dos honorários de sucumbência.

Com contrarrazões, vieram os autos para julgamento.

Na sessão de 13/09/2011 a Segunda Turma deste Regional decidiu negar provimento à apelação e à remessa oficial.

Inconformada, a União interpôs Recurso Especial, o qual foi provido para anular o acórdão deste Regional, determinado que o julgamento da Apelação fosse feito com base nas premissas estabelecidas no RESP 1.227.133/RS.

Retornaram os autos a esta relatoria para rejuízo.

Na sessão de 26/08/2013 a 2ª Turma deste Regional decidiu, *'por maioria, acolher questão de ordem, para arguir a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto do § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, do art. 16, § único, da Lei n. 4.506/64, e do art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), de forma a afastar da incidência do imposto de renda (IR) os juros de mora legais recebidos'*.

Em 06/09/2013 a presente Arguição foi a mim distribuída.

E no evento 4 o Ministério Público Federal opinou no seguinte sentido: *'a) não conheçam do incidente de declaração de (in)constitucionalidade do artigos 16, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, e 43, inciso II, do CTN; e b) declarem a inconstitucionalidade dos artigos 3º, §1º, da Lei nº 7.713/88 e artigo 43, §1º do CTN, sem redução de texto, a inviabilizar interpretação que assumam os juros moratórios como renda tributável pelo imposto de renda, nos termos da fundamentação supra'*.

É o relatório.

VOTO

Conforme reconhecido pela 2ª Turma desta Corte Regional, deve ser argüida a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da

JURISPRUDÊNCIA

Lei nº 7.713/88, do art. 16, § único, da Lei n. 4.506/64, bem como do art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), de forma a afastar da incidência do imposto de renda (IR) os juros de mora legais recebidos, em juízo ou fora dele (administrativamente, etc.), independentemente da natureza da verba principal a que se refiram, pelos fundamentos a seguir expostos.

Desde já consigno que a inconstitucionalidade que por ora se argüi não diz respeito ao indébito tributário, o qual tem a taxa SELIC como índice único de correção monetária e juros, indexador este que possui aplicação prevista em legislação específica (Lei nº 9.250/95), a qual não é objeto da presente argüição.

1. Jurisprudência do STJ e do TRF-4 a respeito do imposto de renda sobre os juros de mora

Inicialmente, traço um breve histórico acerca de como este Regional e o STJ examinam a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora.

O entendimento atual e consolidado nas 1ª e 2ª Turmas deste Tribunal é no sentido de que o imposto de renda não incide sobre os juros de mora recebidos judicialmente, uma vez que estes possuem ‘*natureza indenizatória*’. Nesse sentido, reproduzo precedentes recentes e ilustrativos:

TRIBUTÁRIO. IRPF. JUROS DE MORA. NATUREZA JURIDICA. Os juros de mora incidentes sobre parcelas reconhecidas judicialmente não estão sujeitos ao imposto de renda, dada a sua natureza indenizatória. Precedentes. (TRF4, APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5001337-64.2013.404.7200, 2ª Turma, Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 05/07/2013)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA. AÇÃO TRABALHISTA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. - Em qualquer hipótese, os juros de mora não sujeitos à incidência do imposto de renda. É irrelevante para a solução da causa a discriminação de cada verba recebida na ação judicial. - Afastada a condenação ao pagamento de honorários advocatícios, uma vez que teria havido o reconhecimento do pedido quanto ao mérito na contestação, atraindo a incidência do § 1º do art. 19 da Lei 10.522/02. (TRF4, APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 5062640-25.2012.404.7100, 1ª Turma, Des. Federal JORGE ANTONIO MAURIQUE, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 24/06/2013)

No entanto, o STJ, através de sua Primeira Seção, no julgamento do Recurso Especial nº 1.227.133/RS, examinado sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), e do Recurso Especial nº 1.089.720/RS, acabou por restringir a não incidência do IR sobre os juros de mora a apenas duas hipóteses, com fundamento no art. 16, § único, da Lei n. 4.506/64 e no art. 43, II, do CTN:

a) quando recebidos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (perda do emprego);

b) quando os juros de mora corresponderem à verba principal isenta ou fora do campo de incidência do imposto de renda são isentos de imposto de renda, mesmo quando pagos fora da circunstância da perda de emprego, em conformidade com a regra de que o acessório segue o principal.

Veja-se o teor destes julgados paradigmáticos do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. REGRA GERAL DE INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA. PRESERVAÇÃO DA TESE JULGADA NO RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RESP. N. 1.227.133 - RS NO SENTIDO DA ISENÇÃO DO IR SOBRE OS JUROS DE MORA PAGOS NO CONTEXTO DE PERDA DO EMPREGO. ADOÇÃO DE FORMA CUMULATIVA DA TESE DO ACCESSORIUM SEQUITUR SUUM PRINCIPALE PARA ISENTAR DO IR OS JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE VERBA ISENTA OU FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IR.

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: 'É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia'.

2. Regra geral: incide o IRPF sobre os juros de mora, a teor do art.16, caput e parágrafo único, da Lei n. 4.506/64, inclusive quando reconhecidos em reclamações trabalhistas, apesar de sua natureza indenizatória reconhecida pelo mesmo dispositivo legal (matéria ainda não pacificada em recurso representativo da controvérsia).

3. Primeira exceção: são isentos de IRPF os juros de mora quando pagos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho, em reclamações tra-

balhistas ou não. Isto é, quando o trabalhador perde o emprego, os juros de mora incidentes sobre as verbas remuneratórias ou indenizatórias que lhe são pagas são isentos de imposto de renda. A isenção é circunstancial para proteger o trabalhador em uma situação sócio-econômica desfavorável (perda do emprego), daí a incidência do art. 6º, V, da Lei n. 7.713/88. Nesse sentido, quando reconhecidos em reclamatória trabalhista, não basta haver a ação trabalhista, é preciso que a reclamatória se refira também às verbas decorrentes da perda do emprego, sejam indenizatórias, sejam remuneratórias (matéria já pacificada no recurso representativo da controvérsia REsp. n.º 1.227.133 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. p./acórdão Min. Cesar Asfor Rocha, julgado em 28.9.2011).

3.1. Nem todas as reclamações trabalhistas discutem verbas de despedida ou rescisão de contrato de trabalho, ali podem ser discutidas outras verbas ou haver o contexto de continuidade do vínculo empregatício. A discussão exclusiva de verbas dissociadas do fim do vínculo empregatício exclui a incidência do art. 6º, inciso V, da Lei n. 7.713/88.

3.2. . O fator determinante para ocorrer a isenção do art. 6º, inciso V, da Lei n. 7.713/88 é haver a perda do emprego e a fixação das verbas respectivas, em juízo ou fora dele. Ocorrendo isso, a isenção abarca tanto os juros incidentes sobre as verbas indenizatórias e remuneratórias quanto os juros incidentes sobre as verbas não isentas.

4. Segunda exceção: são isentos do imposto de renda os juros de mora incidentes sobre verba principal isenta ou fora do campo de incidência do IR, mesmo quando pagos fora do contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (circunstância em que não há perda do emprego), consoante a regra do ‘accessorium sequitur suum principale’.

5. Em que pese haver nos autos verbas reconhecidas em reclamatória trabalhista, não restou demonstrado que o foram no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (circunstância de perda do emprego). Sendo assim, é inaplicável a isenção apontada no item ‘3’, subsistindo a isenção decorrente do item ‘4’ exclusivamente quanto às verbas do FGTS e respectiva correção monetária FADT que, consoante o art. 28 e parágrafo único, da Lei n.

8.036/90, são isentas.

6. Quadro para o caso concreto onde não houve rescisão do contrato de trabalho: Principal: Horas-extras (verba remuneratória não isenta) = Incide imposto de renda; Acessório: Juros de mora sobre horas-extras (lucros cessantes não isentos) = Incide imposto de renda; Principal: Décimo-terceiro salário (verba remuneratória não isenta) = Incide imposto de renda; Acessório: Juros de mora

sobre décimo-terceiro salário (lucros cessantes não isentos) = Incide imposto de renda; Principal: FGTS (verba remuneratória isenta) = Isento do imposto de renda (art. 28, parágrafo único, da Lei n. 8.036/90); Acessório: Juros de mora sobre o FGTS (lucros cessantes) = Isento do imposto de renda (acessório segue o principal).

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

(REsp 1089720/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/10/2012, DJe 28/11/2012)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA. AUSÊNCIA DE OMISSÃO OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU ERRO MATERIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. Sem subsistência questão de ordem para levar à Corte Especial tema de competência da Primeira Seção que por ela já foi enfrentado em outras oportunidades e que neste processo já se encontra em sede de embargos de declaração.

2. O acórdão decidiu sobre as regras da incidência do imposto de renda sobre os juros de mora decorrentes de verbas trabalhistas pagas em atraso. A discussão a respeito da aplicação da tese referendada a situações particulares deverá ser travada caso a caso nas ações próprias à medida em que as discussões surjam no Poder Judiciário. O Poder Judiciário não é órgão de consulta. Precedentes: EDcl nos EDcl no AgRg no Ag. n. 616.328/MG, Quarta Turma, Rel. Min. Maria Isabel Gallotti, julgado em 16.10.2012; REsp. n. 1.177.893/ES, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 23.08.2011; REsp. n. 848.397/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28.09.2010; AgRg no REsp. n. 663.164/SP, Quinta Turma, Rel. Min. Gilson Dipp, julgado em 21.10.2004.

3. É clara a identidade entre as expressões 'contexto da perda do emprego' e 'término do contrato de trabalho' utilizadas no acórdão embargado. Não há aqui qualquer obscuridade ou omissão.

4. Em relação à perda do emprego no curso da demanda, de ver que as situações fáticas ocorridas após o ajuizamento da demanda podem ser enfrentadas pelo Poder Judiciário na forma do art. 462, do CPC, bastando para isso serem regularmente submetidas e demonstradas.

5. O acórdão embargado foi claro ao afirmar ser indiferente para a identificação da natureza jurídica dos juros de mora o regramento estabelecido pelo novo Código Civil, já que os juros moratórios sempre tiveram a mesma natureza indenizatória de lucros cessantes antes e depois do seu advento.

6. Conhecida a lição doutrinária de que juros de mora são lucros cessantes: 'Quando o pagamento consiste em dinheiro, a estimação do dano emergente da inexecução já se acha previamente estabelecida. Não há que fazer a substituição em dinheiro da prestação devida. Falta avaliar os lucros cessantes. O código os determina pelos juros de mora e pelas custas' (BEVILÁQUA, Clóvis. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado, V. 4, Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1917, p. 221).

7. A compatibilidade do art. 16, da lei n. 4.506/64 com o art. 43, do CTN foi expressamente enfrentada no acórdão embargado ao situar os juros de mora como acréscimos patrimoniais (proventos de qualquer natureza), não se amoldando à hipótese prevista no inciso I, mas sim no inciso II do citado art. 43, do CTN.

8. Não há qualquer incompatibilidade entre o julgado embargado e o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.227.133/RS (1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. placórdão Min. Cesar Asfor Rocha, julgado em 28.9.2011).

9. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 1089720/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/02/2013, DJe 06/03/2013)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL NA EMENTA DO ACÓRDÃO EMBARGADO.

- *Havendo erro material na ementa do acórdão embargado, deve-se acolher os declaratórios nessa parte, para que aquela melhor reflita o entendimento prevalente, bem como o objeto específico do recurso especial, passando a ter a seguinte redação : 'RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. JUROS DE MORA LEGAIS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. VERBAS TRABALHISTAS. NÃO INCIDÊNCIA OU ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA.*

- *Não incide imposto de renda sobre os juros moratórios legais vinculados a verbas trabalhistas reconhecidas em decisão judicial.*

Recurso especial, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, improvido.' Embargos de declaração acolhidos parcialmente.

(EDcl no REsp 1227133/RS, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/11/2011, DJe 02/12/2011)

2. Dispositivos em relação aos quais foi argüida a inconstitucionalidade, sem redução de texto

São os seguintes os dispositivos legais em relação aos quais a 2ª Turma argüiu a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto:

Lei n. 4.506/64:

Art. 16. *Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado tôdas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções referidos no artigo 5º do Decreto-lei número 5.844, de 27 de setembro de 1943, e no art. 16 da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, tais como:*

(...)

Parágrafo único. *Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo.*

Lei nº 7.713/88:

Art. 3º *O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)*

§ 1º *Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

Lei nº 5.172/66:

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

II - *de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

§ 1º *A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

3. Possibilidade da argüição de inconstitucionalidade, em controle *difuso* (*concretol/incidental*), de lei anterior à constituição em vigor

Conforme relatado anteriormente, o Ministério Público Federal - MPF (evento 4), apesar de entender procedente a presente argüição de inconstitucionalidade em relação aos *'artigo 3º, §1º, da Lei nº 7.713/88 e artigo 43, §1º do CTN, sem redução de texto, a inviabilizar interpretação que assuma os juros moratórios como renda tributável pelo imposto de renda, nos termos da fundamentação supra'*, opinou pelo não conhecimento deste 'incidente de declaração de (in)constitucionalidade dos artigos 16, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, e 43, inciso II, do CTN.'

E o entendimento do MPF, para que não se conheça desta argüição (no tocante ao art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/88 e art. 43, §1º, do CTN, funda-se no fato de ser *'inviável a análise do artigo 16, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, bem como do artigo 43, inciso II, do CTN, por anteriores à Constituição Federal de 1988, não se sujeitando a regime de inconstitucionalidade, mas sim à (não) recepção, declarável em sede ordinária, não cabendo incidente específico e não exigindo, via de consequência, reserva de plenário'*.

Reproduzo, por bem ilustrar a matéria, a seguinte decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 4222/DF (publicada em 14/02/2011), dela destacando as passagens que entendo mais ilustrativas:

EMENTA: CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO. A NOÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE COMO CONCEITO DE RELAÇÃO. A QUESTÃO PERTINENTE AO BLOCO DE CONSTITUCIONALIDADE (ADI 514/PI, REL. MIN. CELSO DE MELLO - ADI 595/ES, REL. MIN. CELSO DE MELLO, v.g.). DIREITO PRÉ- -CONSTITUCIONAL. CÓDIGO ELEITORAL, ART. 224. INVIABILIDADE DESSA FISCALIZAÇÃO CONCENTRADA EM SEDE DE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. AÇÃO DIRETA NÃO CONHECIDA. - A ação direta de inconstitucionalidade não se revela instrumento juridicamente idôneo ao exame da legitimidade constitucional de atos normativos do Poder Público que tenham sido editados em momento anterior ao da vigência da Constituição sob cuja égide foi instaurado o controle normativo abstrato. - A superveniência de uma nova Constituição não torna inconstitucionais os atos estatais a ela anteriores e que, com ela, sejam materialmente incompatíveis. Em ocorrendo tal situação, a incompatibilidade normativa superveniente resolver-se-á pelo reconhecimento de que o ato pré-

-constitucional acha-se revogado, expondo-se, por isso mesmo, a mero juízo negativo de recepção, cuja pronúncia, contudo, não se comporta no âmbito da ação direta de inconstitucionalidade. Doutrina. Precedentes. DECISÃO: Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido Socialista Brasileiro - PSB, que pretende obter, do Supremo Tribunal Federal, interpretação conforme da norma constante do art. 224 do Código Eleitoral (Lei nº 4.737/65). A norma legal objeto deste processo de fiscalização concentrada possui o seguinte conteúdo material: 'Art. 224. Se a nulidade atingir a mais de metade dos votos do país nas eleições presidenciais, do Estado nas eleições federais e estaduais ou do município nas eleições municipais, julgar-se-ão prejudicadas as demais votações e o Tribunal marcará dia para nova eleição dentro do prazo de 20 (vinte) a 40 (quarenta) dias. § 1º Se o Tribunal Regional na área de sua competência, deixar de cumprir o disposto neste artigo, o Procurador Regional levará o fato ao conhecimento do Procurador Geral, que providenciará junto ao Tribunal Superior para que seja marcada imediatamente nova eleição. § 2º Ocorrendo qualquer dos casos previstos neste capítulo o Ministério Público promoverá, imediatamente a punição dos culpados.' (grifei) O autor assim justifica a pertinência, na espécie, da presente ação direta de inconstitucionalidade (fls. 07/08): *'Não se podendo cogitar, portanto, de revogação do artigo 224 do Código Eleitoral pelo advento da atual Constituição, cabível questionar a regra em ação direta de inconstitucionalidade. O que se pretende, portanto, é a determinação, pelo STF, sem redução do texto, de uma interpretação conforme do disposto no artigo 224 do Código Eleitoral, especialmente naqueles casos em que a aplicação do sistema majoritário para definir o resultado da eleição é qualificada, pela Constituição, com a exigência da maioria absoluta. É indiscutível o cabimento de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) para esse fim. Em hipótese que, 'mutatis mutandis', se assemelha ao caso concreto, essa Suprema Corte apontou qual a interpretação conforme a Constituição de expressões contidas em dispositivo da Constituição do Estado de Amazonas. E, para definir essa interpretação conforme, competente é, sem dúvida, essa Suprema Corte, guardiã da Constituição, sendo possível exercê-la, a toda evidência, por meio do modelo concentrado, através de ADIN, como a presente. Demonstrado, assim, o cabimento da presente ação, passa-se a demonstrar a violência ao texto constitucional, decorrente da interpretação mais recente do texto do artigo 224, especialmente quando não se tem o dispositivo como aplicável nas hipóteses em que a proclamação decorreu da votação em segundo turno.'* (grifei) Embora reconheça, preliminarmente, a legitimidade ativa 'ad causam' da agremiação partidária que ajuizou a presente ação direta, considerado o que estabelece o art. 103, VIII, da Constituição Federal (RTJ 158/441-442, Rel. Min. CELSO DE MELLO), entendo inadmissível, no entanto, a instauração, na espécie, mediante ação direta, deste processo de fiscalização normativa abstrata. É que o objeto de

*impugnação, no caso em exame, reveste-se de caráter pré-constitucional, pois a sua promulgação precedeu à vigência da presente Constituição Federal, revelando-se, por isso mesmo, insuscetível de controle jurisdicional de constitucionalidade por via de ação direta, consoante adverte a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 142/43, Rel. Min. MOREIRA ALVES - RTJ 158/491-492, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA - RTJ 191/329-330, Rel. Min. CARLOS VELLOSO - ADI 129-MC/SP, Rel. pl o acórdão Min. CELSO DE MELLO - ADI 450/MT, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA - ADI 3.299/DF, Rel. Min. CARLOS VELLOSO - ADI 3.569/PE, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - ADI 4.230/RJ, Rel. Min. MENEZES DIREITO - ADPF 33-MC/PA, Rel. Min. GILMAR MENDES - RE 599.620/MA, Rel. Min. EROS GRAU, v.g.): ‘AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - IMPUGNAÇÃO DE ATO ESTATAL EDITADO ANTERIORMENTE À VIGÊNCIA DA CF/88 - INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - INOCORRÊNCIA - HIPÓTESE DE REVOGAÇÃO DO ATO HIERARQUICAMENTE INFERIOR POR AUSÊNCIA DE RECEPÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE INSTAURAÇÃO DO CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO - AÇÃO DIRETA NÃO CONHECIDA. - A ação direta de inconstitucionalidade não se revela instrumento juridicamente idôneo ao exame da legitimidade constitucional de atos normativos do Poder Público que tenham sido editados em momento anterior ao da vigência da Constituição sob cuja égide foi instaurado o controle normativo **abstrato**. A fiscalização **concentrada** de constitucionalidade supõe a necessária existência de uma relação de contemporaneidade entre o ato estatal impugnado e a Carta Política sob cujo domínio normativo veio ele a ser editado. O entendimento de que leis pré-constitucionais não se predisõem, vigente uma nova Constituição, à tutela jurisdicional de constitucionalidade ‘**in abstracto**’ - orientação jurisprudencial já consagrada no regime anterior (RTJ 95/980 - 95/993 - 99/544) - foi reafirmado por esta Corte, em recentes pronunciamentos, na perspectiva da Carta Federal de 1988. - A incompatibilidade vertical superveniente de atos do Poder Público, em face de um novo ordenamento constitucional, traduz hipótese de pura e simples revogação dessas espécies jurídicas, posto que lhe são hierarquicamente inferiores. O exame da revogação de leis ou atos normativos do Poder Público constitui matéria absolutamente estranha à função jurídico-processual da **ação direta de inconstitucionalidade**.’ (RTJ 145/339, Rel. Min. CELSO DE MELLO) ‘CONSTITUIÇÃO. LEI ANTERIOR QUE A CONTRARIE. REVOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE. A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode*

ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária. Reafirmação da antiga jurisprudência do STF, mais que cinquentenária. Ação direta de que se não conhece por impossibilidade jurídica do pedido.’ (RTJ 169/763, Rel. Min. PAULO BROSSARD, Pleno - grifei) ‘CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA. LEI ANTERIOR A CONSTITUIÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. I. - LEI ANTERIOR À CONSTITUIÇÃO E COM ESTA INCOMPATÍVEL: O CASO É DE REVOGAÇÃO DA LEI E NÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. EM CASO ASSIM, NÃO CABE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. II. - PRECEDENTE DO TRIBUNAL: ADIN N. 2-DF. III. - AÇÃO DIRETA NÃO CONHECIDA.’ (ADI 344/DF, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Pleno - grifei) Tratando-se de fiscalização normativa abstrata, a questão pertinente à noção conceitual de parametricidade - vale dizer, do atributo que permite outorgar, à cláusula constitucional, a qualidade de paradigma de controle - desempenha papel de fundamental importância na admissibilidade, ou não, da própria ação direta (ou da ação declaratória de constitucionalidade), consoante já enfatizado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (RTJ 176/1019-1020, Rel. Min. CELSO DE MELLO). Isso significa, portanto, que a idéia de inconstitucionalidade (ou de constitucionalidade), por encerrar um conceito de relação (JORGE MIRANDA, ‘Manual de Direito Constitucional’, tomo II, p. 273/274, item n. 69, 2ª ed., Coimbra Editora Limitada) - que supõe, por isso mesmo, o exame da compatibilidade vertical de um ato dotado de menor hierarquia com aquele que se qualifica como fundamento de sua existência, validade e eficácia -, torna essencial, para esse específico efeito, a identificação do parâmetro de confronto, que se destina a possibilitar a verificação, ‘in abstracto’, da legitimidade constitucional de certa regra de direito positivo, a ser necessariamente cotejada em face da cláusula invocada como referência paradigmática. A busca do paradigma de confronto, portanto, significa, em última análise, a procura de um padrão de cotejo que permita, ao intérprete, o exame da fidelidade hierárquico-normativa de determinado ato estatal, contestado em face da Constituição. Sendo assim, e quaisquer que possam ser os parâmetros de controle que se adotem - a Constituição escrita, de um lado, ou a ordem constitucional global, de outro (LOUIS FAVOREU/FRANCISCO RUBIO LLORENTE, ‘El bloque de la constitucionalidad’, p. 95/109, itens ns. I e II, 1991, Civitas; J. J. GOMES CANOTILHO, ‘Direito Constitucional’, p. 712, 4ª ed., 1987, Almedina, Coimbra, v.g.) -, torna-se essencial, para fins de viabilização do processo de controle normativo abstrato, que tais referências

*paradigmáticas encontrem-se, ainda, em regime de plena vigência, pois, como precedentemente assinalado, o controle de constitucionalidade, em sede **concentrada**, não se instaura, em nosso sistema jurídico, tratando-se de ação direta, em função de paradigmas históricos, consubstanciados em normas que já não mais se acham em vigor.* Bem por isso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, desde o regime constitucional anterior, tem proclamado que tanto a superveniente revogação global da Constituição da República (RTJ 128/515 - RTJ 130/68 - RTJ 130/1002 - RTJ 135/515 - RTJ 141/786), quanto a posterior derrogação (ou alteração substancial) da norma constitucional (RTJ 168/436 - RTJ 169/834 - RTJ 169/920 - RTJ 171/114 - RTJ 172/54-55 - RTJ 179/419 - ADI 296/DF - ADI 595/ES - ADI 905/DF - ADI 906/PR - ADI 1.120/PA - ADI 1.137/RS - ADI 1.143/AP - ADI 1.300/AP - ADI 1.510/SC - ADI 1.885-QO/DF), por afetarem o paradigma de confronto invocado no processo de controle **concentrado** de constitucionalidade, configuram hipóteses que inviabilizam (se anteriores) ou que prejudicam (se posteriores) a própria ação direta: 'II - Controle direto de constitucionalidade: prejuízo. Julga-se prejudicada, total ou parcialmente, a ação direta de inconstitucionalidade no ponto em que, depois de seu ajuizamento, emenda à Constituição haja abrogado ou derogado norma de Lei Fundamental que constituísse paradigma necessário à verificação da procedência ou improcedência dela ou de algum de seus fundamentos, respectivamente: orientação de aplicar-se no caso, no tocante à alegação de inconstitucionalidade material, dada a revogação primitiva do art. 39, § 1º, CF 88, pela EC 19/98.' (RTJ 172/789-790, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - grifei) 'AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL 3310/99. COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE INATIVOS E PENSIONISTAS. EC 41/2003. ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL DO SISTEMA PÚBLICO DE PREVIDÊNCIA. PREJUDICIALIDADE. 2. Superveniência da Emenda Constitucional 41/2003, que alterou o sistema previdenciário. Prejudicialidade da ação direta quando se verifica inovação substancial no parâmetro constitucional de aferição da regra legal impugnada. Precedentes. Ação direta de inconstitucionalidade julgada prejudicada.' (ADI 2.197/RJ, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA - grifei) 'AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. INSTRUMENTO DE AFIRMAÇÃO DA SUPREMACIA DA ORDEM CONSTITUCIONAL. O PAPEL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO LEGISLADOR NEGATIVO. A NOÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE COMO CONCEITO DE RELAÇÃO. A QUESTÃO PERTINENTE AO BLOCO DE CONSTITUCIONALIDADE. POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS DIVERGENTES EM TORNO DO SEU CONTEÚDO. O SIGNIFICADO DO BLOCO DE CONSTITUCIONALIDADE COMO FATOR DETERMINANTE DO CARÁTER CONSTITUCIONAL, OU NÃO, DOS ATOS ESTATAIS.

NECESSIDADE DA VIGÊNCIA ATUAL, EM SEDE DE CONTROLE ABSTRATO, DO PARADIGMA CONSTITUCIONAL ALEGADAMENTE VIOLADO. SUPERVENIENTE MODIFICAÇÃO/SUPRESSÃO DO PARÂMETRO DE CONFRONTO. PREJUDICIALIDADE DA AÇÃO DIRETA. - A definição do significado de bloco de constitucionalidade - independentemente da abrangência material que se lhe reconheça - reveste-se de fundamental importância no processo de fiscalização normativa abstrata, pois a exata qualificação conceitual dessa categoria jurídica projeta-se como fator determinante do caráter constitucional, ou não, dos atos estatais contestados em face da Carta Política. - A superveniente alteração/supressão das normas, valores e princípios que se subsumem à noção conceitual de bloco de constitucionalidade, por importar em descaracterização do parâmetro constitucional de confronto, faz instaurar, em sede de controle abstrato, situação configuradora de prejudicialidade da ação direta, legitimando, desse modo - ainda que mediante decisão monocrática do Relator da causa (RTJ 139/67) - a extinção anômala do processo de fiscalização concentrada de constitucionalidade. Doutrina. Precedentes.' (ADI 595/ES, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Informativo/STF nº 258/2002) Cumpre salientar, por relevante, que a análise do fenômeno político-jurídico da denominada inconstitucionalidade superveniente não se revela processualmente viável em sede de ação direta, posto que cogitável, apenas, nesse âmbito, o exame do vício da inconstitucionalidade originária, ressalvada, no entanto, mesmo tratando-se de atos e diplomas pré-constitucionais, a possibilidade de sua fiscalização concreta mediante controle incidental. A incompatibilidade vertical superveniente de leis ordinárias anteriores, achando-se estas em situação de conflito com um novo ordenamento constitucional, opera a imediata revogação dos atos hierarquicamente inferiores. Esse é o pensamento dominante na doutrina constitucional brasileira (CELSO RIBEIRO BASTOS, 'Curso de Direito Constitucional', p. 116, 11ª ed., 1989, Saraiva; MARCELO NEVES, 'Teoria da Inconstitucionalidade das Leis', p. 96, 1988, Saraiva; PONTES DE MIRANDA, 'Comentários à Constituição de 1946', tomo VI, p. 395, 3ª ed., 1960, Borsoi; ALEXANDRE DE MORAES, 'Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional', p. 2.412/2.413, item n. 1.10, 7ª ed., 2007, Atlas; UADI LAMMÊGO BULOS, 'Curso de Direito Constitucional', p. 84/87, item n. 4.9, 4ª ed., 2009, Saraiva, v.g.). Vale destacar, neste ponto, por relevante, a douda lição de LUÍS ROBERTO BARROSO ('O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro', p. 171, 3ª ed./2ª tir., 2009, Saraiva), na qual ressaltados os aspectos que venho de referir: 'c) 'Leis anteriores à Constituição em vigor'. O entendimento consagrado de longa data pelo Supremo Tribunal Federal é o de que não cabe ação direta contra lei anterior à Constituição. Isso porque, ocorrendo incompatibilidade entre ato normativo infraconstitucional e a Constituição superveniente, fica ele revogado, não havendo sentido em buscar, por via de controle abstrato, paralisar a eficácia de norma que já não integra validamente o ordenamento. A eventual contrariedade entre a norma

anterior e a Constituição posterior somente poderá ser reconhecida incidentalmente, em controle concreto de constitucionalidade.’ (grifei) Vê-se, desse modo, que a incompatibilidade entre uma lei anterior, de um lado, e uma Constituição posterior, de outro, resolve-se pela revogação da lei. Nesse sentido, como já assinalado, orienta-se a jurisprudência de nossos Tribunais e, em especial, a do Supremo Tribunal Federal: RT 179/922, RT 188/77, RT 197/406, RT 208/197, RT 231/665. ‘Se a lei dada como inconstitucional é anterior à Constituição, não cabe a arguição de inconstitucionalidade, mas a simples verificação sobre se ela foi, ou não, revogada pela mesma Constituição’ (Revista Forense, vol. 221/167). Em suma: a superveniência de uma nova Constituição não torna inconstitucionais os atos estatais a ela anteriores e que, com ela, sejam materialmente incompatíveis. Em ocorrendo tal situação, a incompatibilidade normativa superveniente resolver-se-á pelo reconhecimento de que o ato pré-constitucional acha-se revogado, expondo-se, por isso mesmo, a mero juízo negativo de recepção, cuja pronúncia, contudo, não se comporta no âmbito da ação direta de inconstitucionalidade. Tendo presente essa orientação jurisprudencial - que não considera suscetível de controle normativo abstrato, mediante ação direta, o direito pré-constitucional - foi que o PSDB ajuizou, originariamente, perante esta Suprema Corte, arguição de descumprimento de preceito fundamental, objetivando, com fundamento no art. 1º, parágrafo único, n. I, da Lei nº 9.882/99, discutir a mesma controvérsia suscitada na presente sede processual. Refro-me à ADPF 155/DF, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, em que se questiona a validade constitucional da mesma regra inscrita no art. 224 do Código Eleitoral. Registre-se, ainda, considerada a alegação do autor desta ação direta, que a ADI 120/AM questionou norma posterior à Constituição Federal de 1988, fazendo-o em consonância com a diretriz jurisprudencial ora mencionada. A inviabilidade desta ação direta, em decorrência do fundamento ora exposto, impõe uma observação final: no desempenho dos poderes processuais de que dispõe, assiste, ao Ministro-Relator, competência plena para exercer, monocraticamente, o controle das ações, pedidos ou recursos dirigidos ao Supremo Tribunal Federal, legitimando-se, em conseqüência, os atos decisórios que, nessa condição, venha a praticar. Impõe-se referir, neste ponto, que o Pleno do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inteira validade constitucional da norma legal que inclui, na esfera de atribuições do Relator, a competência para negar trânsito, em decisão monocrática, a recursos, pedidos ou ações, quando incabíveis, estranhos à competência desta Corte, intempestivos, sem objeto ou que veiculem pretensão incompatível com a jurisprudência predominante do Tribunal (RTJ 139/53 - RTJ 168/174-175). Nem se alegue que esse preceito legal implicaria transgressão ao princípio da colegialidade, eis que o postulado em questão sempre restará preservado ante a possibilidade de submissão da decisão singular ao controle recursal dos órgãos colegiados no âmbito do Supremo Tribunal Federal, consoante esta Corte tem reiteradamente proclamado (RTJ 181/1133-1134, Rel. Min. CARLOS VELLOSO - AI 159.892- -AgR/SP, Rel. Min.

CELSO DE MELLO). Cabe enfatizar, por necessário, que esse entendimento jurisprudencial é também aplicável aos processos objetivos de controle concentrado de constitucionalidade (ADI 563/DF, Rel. Min. PAULO BROSSARD - ADI 593/GO, Rel. Min. MARCO AURÉLIO - ADI 2.060/RJ, Rel. Min. CELSO DE MELLO - ADI 2.207/AL, Rel. Min. CELSO DE MELLO - ADI 2.215/PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO - ADPF 104-MC/SE, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, v.g.), eis que, tal como já assentou o Plenário do Supremo Tribunal Federal, o ordenamento positivo brasileiro 'não subtrai, ao Relator da causa, o poder de efetuar - enquanto responsável pela ordenação e direção do processo (RISTF, art. 21, I) - o controle prévio dos requisitos formais da fiscalização normativa abstrata, o que inclui, dentre outras atribuições, o exame dos pressupostos processuais e das condições da própria ação direta' (RTJ 139/67, Rel. Min. CELSO DE MELLO). Sendo assim, e em face das razões expostas, não conheço da presente ação direta de inconstitucionalidade, restando prejudicadas, em consequência, tanto a apreciação do pedido de medida cautelar quanto a análise dos pedidos de fls. 391/392, 396/398 e 403/405. Arquivem-se os presentes autos. Publique-se. Brasília, 08 de fevereiro de 2011. Ministro CELSO DE MELLO Relator

(ADI 4222 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, julgado em 08/02/2011, publicado em DJe-029 DIVULG 11/02/2011 PUBLIC 14/02/2011)

No tocante ao art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), é inviável resolver a contrariedade da legislação anterior à CF/88 pelo instituto da revogação (*recepção* ou *não recepção*), uma vez que a inconstitucionalidade que se argúi é 'sem redução de texto', ou seja, não se refere ao dispositivo de lei em si, como se verá mais adiante, mas à específica e determinada interpretação que está sendo atribuída a esse dispositivo, notadamente pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, conforme precedente acima reproduzido (EDcl no REsp 1089720/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/02/2013, DJe 06/03/2013).

Assim, a única forma de se viabilizar o controle *incidental* (*difuso/concreto*) do art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66) por esta Corte Regional é através da presente argüição de inconstitucionalidade, declarando a sua inconstitucionalidade sem redução de texto.

Cabe ao Superior Tribunal de Justiça, por força da Constituição, fixar a interpretação de lei federal, tanto é assim que o inciso III do art. 105 daquela institui recurso próprio por meio do qual isso ocorre. Tem, portanto, o STJ, a última palavra na esfera da legalidade. Não lhe compete, porém, fixar interpretação de lei em face da Constituição: nesse aspecto, age como qualquer outro tribunal, de forma não vinculante para os demais, sujeito ao crivo do Supremo

Tribunal Federal. Nessa seara, portanto - controle de constitucionalidade - é perfeitamente possível a dissonância entre decisões de tribunais regionais federais e do Superior Tribunal de Justiça. Exemplo recente envolveu esta mesma Corte e aquele Tribunal quanto à interpretação dada à Lei Complementar 118 no que tange ao prazo de prescrição para repetição de indébito.

Embora o art. 43, inciso II e parágrafo primeiro, do CTN, não afronte, em sua acepção literal, a Constituição, a interpretação que lhe foi dada pelo STJ, em recurso repetitivo com efeito vinculante, ao permitir a incidência de imposto de renda sobre verba indenizatória, produz tal efeito. Diante disso, só resta a esta Corte examinar a matéria sob a ótica constitucional.

Já em relação ao art. 16, § único, da Lei nº 4.506/64, que também é anterior à CF/88, o caso, de fato, é de não-recepção pela Constituição Federal de 1988 em vez de inconstitucionalidade sem redução de texto.

Isso porque, diferentemente do art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), a hipótese do art. 16, § único, da Lei nº 4.506/64 não é apenas de interpretação dissonante com a CF/88 que lhe está sendo atribuída, mas prioritariamente de incompatibilidade com a Constituição Federal de 1988.

Com efeito, o parágrafo único do art. 16 da Lei nº 4.506/64, ao estabelecer, expressamente, que *'Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo'*, contraria, frontalmente, o disposto no inciso III do art. 153 da CF/88, o qual é taxativo em só permitir a incidência do imposto de renda sobre *'renda e proventos de qualquer natureza'*, o que não é o caso dos juros moratórios legais, detentores de nítida e exclusiva natureza indenizatória, como na fundamentação a seguir será demonstrado.

Conforme exposto no julgamento da ADI 4222/DF acima reproduzido, o STF entende que tanto o controle concentrado/abstrato de constitucionalidade (ADI e ADC), pertinente à legislação posterior à Constituição vigente, como a análise da recepção, relativa à legislação anterior a Constituição em vigor, são realizados em face da constituição atual, ou seja, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, não havendo espaço para exame de inadequação frente a constituição anterior, não mais em vigor.

Assim, lógica e conseqüentemente, o mesmo entendimento deve ser aplicado à presente arguição de inconstitucionalidade, devendo a análise da constitucionalidade da legislação anterior à Constituição Federal de 1988 também ser realizada frente à Carta vigente (CF/88).

E é certo que seja assim.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 inaugurou uma nova ordem política e jurídica no país, com princípios e preceitos constitucionais próprios, que não se confundem com aqueles constantes nas constituições anteriores.

Logo, não há como defender que, estando vigente uma nova ordem jurídica e política no Brasil a partir de 1988, um juiz/tribunal tenha que se reportar à constituição pretérita, que não está mais em vigor.

Não é outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria:

‘AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. LEI 4.156/62. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. ARGUIÇÃO DE AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DA DECISÃO. OFENSA REFLEXA. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DA CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO (ARTIGO 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). INOCORRÊNCIA. NORMA ERIGIDA SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO ANTERIOR. RECEPÇÃO DA LEI POR ÓRGÃO FRAZIONÁRIO. POSSIBILIDADE. 1. Os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da motivação das decisões judiciais, bem como os limites da coisa julgada, quando a verificação de sua ofensa dependa do reexame prévio de normas infraconstitucionais, revelam ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que, por si só, não desafia a instância extraordinária. Precedentes. 2. A cláusula de reserva de plenário (full bench) é aplicável somente aos textos normativos erigidos sob a égide da atual Constituição. 3. As normas editadas quando da vigência das Constituições anteriores se submetem somente ao juízo de recepção ou não pela atual ordem constitucional, o que pode ser realizado por órgão fracionário dos Tribunais sem que se tenha por violado o art. 97 da CF. Precedentes: (...).3. Agravo regimental desprovido’. (Primeira Turma, maioria, relator ministro Luiz Fux, 12.3.2013, grifos nossos).

4. Natureza indenizatória dos juros de mora incidentes no pagamento de verba trabalhista, salarial ou previdenciária

Os juros legais moratórios são, por natureza, verba indenizatória dos prejuízos causados ao credor pelo pagamento extemporâneo de seu crédito, e, como tal, estão conceituados no artigo 404 do atual Código Civil Brasileiro (Lei 10.406, de 10/01/2002):

JURISPRUDÊNCIA

Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.

Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.

Outro não era o tratamento dado à matéria pelo artigo 1.061 do Código Civil de 1916:

Art. 1.061. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros da mora e custas, sem prejuízo da pena convencional.

A única inovação trazida pelo Código Civil de 2002 foi a possibilidade de o juiz conceder indenização suplementar caso os juros de mora não cubram o prejuízo do credor - o que vem, mais uma vez, ressaltar o caráter indenizatório desses juros.

A mora no pagamento de verba trabalhista, salarial e previdenciária, cuja natureza é notoriamente alimentar, impõe ao credor a privação de bens essenciais, podendo ocasionar até mesmo o seu endividamento a fim de cumprir os compromissos assumidos. A indenização, por meio dos juros moratórios, visa à compensação das perdas sofridas pelo credor em virtude da mora do devedor. Essa verba, portanto, não possui qualquer conotação de riqueza nova, a autorizar sua tributação pelo imposto de renda.

A doutrina é majoritariamente no sentido da natureza indenizatória dos juros de mora:

De todo o exposto extrai-se a finalidade dos juros moratórios, qual seja a imposição de uma pena ao devedor pelo atraso no cumprimento de sua obrigação.

*Por esse motivo, os **juros moratórios** correspondem à remuneração pelo atraso no pagamento de uma dívida; à **indenização pelo retardamento da execução da obrigação**; à prestação acessória devida ao credor como recompensa pela temporária privação de seu capital'.*

(Juros Taxas e Capitalização. André Zanetti Baptista. Editora Saraiva. 2008. p. 27)

‘Ora, o simples retardamento no cumprimento da obrigação e conseqüente retenção de capital de outrem favorece o devedor culpado, que deve ser compelido ao pagamento de juros de mora, até em razão da cristalina disposição do art. 1.064 do Código Civil de 1916 e art. 407 do Código Civil de 2002.

Ainda que não haja e sequer sejam alegados prejuízos, são devidos juros moratórios’ (Código Civil de 1916, art. 1.064; Código Civil de 202, art. 407).

(Juros no Direito Brasileiro. Luiz Antonio Scavone Junior. Editora RT. 4ª Edição, p. 131)

Nesse sentido, não se sustenta a interpretação atribuída pelo STJ (REsp. nº 1.227.133/RS e 1.089.720/RS acima reproduzidos) ao art. 43, inciso II e § 1º, do Código Tributário Nacional, para autorizar a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora, pois estes são uma reparação por um prejuízo sofrido.

É pertinente consignar que o STJ já sumulou o entendimento de que não incide imposto de renda sobre os danos morais, justamente porque a verba recebida a este título tem natureza indenizatória, exatamente como é o caso dos juros de mora em análise (Súmula 498 do STJ , DJe 13/08/2012):

‘Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais’

A própria redação do dispositivo da Lei nº 4.506/64 (§ único do art. 16), o qual é tido como não recepcionado pela Constituição Federal de 1988 porque contraria o inciso III do art. 153 da CF/88, já reconhece os juros de mora como indenização.

Veja-se novamente o teor deste dispositivo:

Lei n. 4.506/64:

Art. 16. Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado tôdas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções referidos no artigo 5º do Decreto-lei número 5.844, de 27 de setembro de 1943, e no art. 16 da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, tais como:

(...)

Parágrafo único. Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo.

JURISPRUDÊNCIA

Com efeito, quando o dispositivo, imediatamente após se referir aos ‘*juros de mora*’, dispõe ‘*e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo*’, por óbvio que tratou os juros moratórios como uma espécie de indenização.

Não fosse essa a intenção do legislador, não teria utilizado a expressão ‘*outras indenizações*’. Ao assim prescrever no texto legal, foi retomada uma idéia de indenização já referida, qual seja, a relativa à natureza dos juros de mora.

Esse fato é só mais uma evidência, para mim irrefutável, da natureza indenizatória dos juros de mora.

4.1. Posição atual do STJ, em sede de recurso repetitivo (art. 543-c do CPC), no sentido de que os juros de mora possuem natureza indenizatória de prejuízo sofrido

Importante também referir que o STJ, no julgamento recente do REsp nº 1239203/PR, em recurso repetitivo, reafirma a natureza indenizatória dos juros:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DO PLANO DE SEGURIDADE DO SERVIDOR PÚBLICO (PSS). RETENÇÃO. VALORES PAGOS EM CUMPRIMENTO DE DECISÃO JUDICIAL (DIFERENÇAS SALARIAIS). INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A PARCELA REFERENTE AOS JUROS DE MORA.

1. O ordenamento jurídico atribui aos juros de mora a natureza indenizatória. Destinam-se, portanto, a reparar o prejuízo suportado pelo credor em razão da mora do devedor, o qual não efetuou o pagamento nas condições estabelecidas pela lei ou pelo contrato. Os juros de mora, portanto, não constituem verba destinada a remunerar o trabalho prestado ou capital investido.

2. A não incidência de contribuição para o PSS sobre juros de mora encontra amparo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que autoriza a incidência de tal contribuição apenas em relação às parcelas incorporáveis ao vencimento do servidor público. Nesse sentido: REsp 1.241.569/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 13.9.2011.

3. A incidência de contribuição para o PSS sobre os valores pagos em cumprimento de decisão judicial, por si só, não justifica a incidência da contribuição sobre os juros de mora. Ainda que se admita a integração da legislação tributária

pelo princípio do direito privado segundo o qual, salvo disposição em contrário, o bem acessório segue o principal (expresso no art. 59 do CC/1916 e implícito no CC/2002), tal integração não pode implicar na exigência de tributo não previsto em lei (como ocorre com a analogia), nem na dispensa do pagamento de tributo devido (como ocorre com a equidade).

4. Ainda que seja possível a incidência de contribuição social sobre quaisquer vantagens pagas ao servidor público federal (art. 4º, § 1º, da Lei 10.887/2004), não é possível a sua incidência sobre as parcelas pagas a título de indenização (como é o caso dos juros de mora), pois, conforme expressa previsão legal (art. 49, I e § 1º, da Lei 8.112/90), não se incorporam ao vencimento ou provento. Por tal razão, não merece acolhida a alegação no sentido de que apenas as verbas expressamente mencionadas pelos incisos do § 1º do art. 4º da Lei 10.887/2004 não sofrem a incidência de contribuição social.

5. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp 1239203/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2012, DJe 01/02/2013)

Embora o julgado se restrinja aos aspectos da contribuição social, o voto do relator, o qual restou acolhido pelo colegiado, de maneira contundente, fundamenta a questão sob a perspectiva da natureza indenizatória dos juros. Confira-se:

Por outro lado, a despeito da natureza jurídica da verba principal, os juros de mora constituem parcela que têm como função reparar o dano decorrente da inobservância das condições impostas (pela lei ou pelo contrato) para se efetuar o pagamento.

Malgrado suponham a existência da verba principal e com base nela sejam fixados, os juros de mora não se confundem com o objeto da obrigação.

É oportuno registrar que o devedor em mora responde pelos encargos decorrentes da mora, ainda que caracterizada a impossibilidade da prestação (perpetuatio obligationis), conforme estabelece o art. 399 do Código Civil.

A relação existente entre o objeto da obrigação (em relação à qual o devedor deu causa ao retardamento ou inexecução) e os encargos decorrentes da mora não é resolvida pelo princípio segundo o qual, salvo disposição especial em contrário, o bem acessório segue o principal (expresso no art. 59 do CC/1916). Ressalte-se que 'a indenização moratória não é substitutiva da prestação devida, vale dizer que pode

ser reclamada juntamente com ela, se ainda for proveitosa ao credor' (Pereira, Cáo Mário da Silva, *Instituições de direito civil, v. 2 - Teoria geral das obrigações, 22ª ed., Rio de Janeiro: forense, 2009, pág. 296*).

Além disso, o Código Civil atual não repete, ao menos de modo explícito, o princípio antes previsto no art. 59 do Código Civil revogado. Sobre o tema, é oportuno transcrever a observação feita por Nestor Duarte:

A regra existente no art. 59 do Código anterior, segundo a qual, 'salvo disposição em contrário, a coisa acessória segue a principal', não foi repetida no Código de 2002, entretanto prevalece como forma suplementar de expressão do Direito, na medida em que inserida em brocardo jurídico ? cum principalis causa non consistit, ne ea quidem, quae sequuntur, locum habent (LIMONGI FRANÇA, R. Brocardos jurídicos, 2ª ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1969, p. 104).

(...) Observam, ainda, Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery que 'a regra não repetida expressamente neste capítulo foi mantida no corpo do CC: v. CC 1.209; CC 233; CC 364; CC 287' (Novo Código Civil e legislação extravagante anotados. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002, p. 48).

(Código Civil comentado: doutrina e jurisprudência. Coordenador Ministro Cezar Peluzo. 4ª ed., revista e atualizada, Barueri/SP: 2010, pág. 88)

Feitas essas considerações, cumpre indagar: é possível impor obrigação tributária com base em princípio implícito no ordenamento jurídico?

A resposta só pode ser negativa. Ainda que se admita a integração da legislação tributária por princípio do direito privado, tal integração não pode implicar na exigência de tributo não previsto em lei (como ocorre com a analogia), nem na dispensa do pagamento de tributo devido (como ocorre com a equidade).

Desse modo, a incidência de contribuição para o PSS sobre os valores pagos em cumprimento de decisão judicial, por si só, não justifica a incidência da contribuição sobre os juros de mora.

Por outro lado, o raciocínio sustentado pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e reiterado nas manifestações da União Federal, no sentido de que apenas as verbas expressamente mencionadas pelos incisos do § 1º do art. 4º da Lei 10.887:2004 não sofrem a incidência de contribuição social, não encontra amparo nem na Lei 10.887:2004 nem na Constituição Federal.

Nos termos do art. 49, I, da Lei 8.112:90, poderá ser paga indenização ao servidor, a título de vantagem. Contudo, 'as indenizações não se incorporam ao vencimento ou provento para qualquer efeito' (§ 1º).

Nesse contexto, ainda que seja possível a incidência de contribuição social sobre quaisquer vantagens pagas ao servidor público federal (art. 4º, § 1º, da Lei 10.887/2004), não é possível a sua incidência sobre as parcelas pagas a título de indenização (como é o caso dos juros de mora), pois, conforme expressa previsão legal, não se incorporam ao vencimento ou provento.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência STJ.

É o voto.

Ou seja, o próprio STJ diz, em recurso repetitivo, que os juros de mora têm nítida natureza indenizatória, independentemente da natureza da verba a que se referam (verba principal).

4.2. Projeto de lei reconhecendo a não incidência do imposto de renda sobre os juros de mora

Merece destaque o fato de já tramitar no Congresso Nacional projeto de lei acrescentando à Lei nº 7.713/88 o art. 6º-A, 'para dispor sobre a não incidência de imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração de exercício de emprego, cargo ou função' (PL 4635/2012).

Esse projeto de lei tramita em regime de prioridade, tendo, em 17/07/2013, sido encaminhado à Comissão de Finanças e Tributação (CFT).

A justificativa desse projeto de lei possui razões contundentes para afastar a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora, nesses termos:

JUSTIFICAÇÃO

Questão que tem gerado inúmeras demandas judiciais refere-se à exigência, por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de imposto de renda (IR) sobre os juros de mora incidentes sobre verbas trabalhistas pagas em decorrência de condenação judicial.

Ou seja, após anos de disputa nos tribunais, o trabalhador obtém êxito em seu pleito e consegue receber as verbas a que tem direito. Logicamente, como o montante foi alvo de demorada discussão, sobre ele incidirão correção monetária e juros de mora. Sobre as verbas de cunho salarial, realmente deve incidir o IR, como prevê o inciso I do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN). Efetivamente, esse dispositivo determina que referido tributo tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim considerada o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Os juros de mora, entretanto, são nitidamente indenizatórios. Não representam renda, nos termos dispostos no CTN, mas, isto sim, reparação financeira pelo tempo em que o trabalhador não teve a disponibilidade do recurso que lhe era devido. Essa característica é tão evidente que o próprio Código Civil, em seu art. 404, enuncia que as perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, abrangem os juros. Por sua vez, o art. 407 do mesmo Código assevera serem devidos os juros de mora ao credor, ainda que não se alegre prejuízo. O legislador pátrio, portanto, ao fazer incidir de forma automática os juros de mora, presume sua função de reparar o dano do credor pelo decurso do tempo em que o devedor restou inadimplente.

Consubstanciando verba indenizatória, que apenas repara o patrimônio do credor, os juros de mora não devem sofrer a incidência do IR. Em que pese haver várias decisões judiciais nesse sentido, inclusive no Superior Tribunal de Justiça, a matéria ainda gera considerável insegurança jurídica. Apenas para ilustrar essa controvérsia, vale informar que consta na pauta daquele tribunal superior o Recurso Especial nº 1.227/133/RS, que está sendo julgado pelo chamado 'rito dos recursos repetitivos', previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil, e pretende uniformizar a jurisprudência sobre a tributação pelo IR dos juros de mora recebidos como consectários de sentença condenatória em reclamatória trabalhista.

No Senado Federal, estamos fazendo a nossa parte para contribuir com o Sistema Tributário Nacional e torná-lo mais previsível e seguro. Essa a razão de apresentarmos este projeto de lei, que revoga o parágrafo único do art. 16 da Lei nº 4.506, de 1964, que tem sido usado pela RFB para fundamentar a tributação dos juros de mora, ao mesmo tempo que alterarmos a Lei 7.713, de 1988, para dispor de forma clara e objetiva que sobre tais verbas não incide o IR.

Considerando a relevância da matéria para os trabalhadores brasileiros, solicitamos o apoio desta Casa.

4.3. Entendimento já manifestado pelo STF, administrativamente, no sentido da não incidência do imposto de renda sobre os juros de mora, em razão da sua natureza indenizatória

Não menos importante é o posicionamento adotado, à unanimidade, pelo Supremo Tribunal Federal - STF, no âmbito de sua 'PRIMEIRA SESSÃO ADMINISTRATIVA, REALIZADA EM 21 DE FEVEREIRO DE 2008', no sentido da não incidência do IR sobre os juros de mora, dada à sua natureza indenizatória:

1) Processo nº 323.526 - referendar, por unanimidade, o entendimento adotado pela Secretaria do Tribunal quanto à natureza indenizatória do pagamentos aos servidores do STF de juros de mora sobre a diferença da URV (11,98). O tema foi relatado pela Ministra Carmem Lúcia, que fundamentou seu voto na decisão da Corte no MS 25.641-9, julgado pelo Plenário do Tribunal em 22/11/2007.

(Presentes os Ministros Ellen Gracie, Celso de Mello, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Menezes Direito. Ausentes, justificadamente, os Ministros Marco Aurélio, Joaquim Barbosa e Eros Grau)

E o referido Mandado de Segurança que serviu de fundamento para afastar da incidência do IR os juros de mora (MS 25.641-9) está assim ementado:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. MORTE DE UM DOS IMPETRANTES. IMPOSSIBILIDADE DE HABILITAÇÃO DE HERDEIROS, FACULTADO O USO DAS VIAS ORDINÁRIAS. EXTINÇÃO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO. TOMADA DE CONTAS PERANTE O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. LEI N. 8.443/92. NORMA ESPECIAL EM RELAÇÃO À LEI N. 9.784/99. DECADÊNCIA, INOCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA SOBRE JUROS DE MORA DECORRENTES DE ATRASO NO PAGAMENTO DE VENCIMENTOS. DEVOUÇÃO DE VALORES QUE, RETIDOS NA FONTE INDEVIDAMENTE PELA UNIDADE PAGADORA, FORAM RESTITUÍDOS PELA MESMA NO MÊS SEGUINTE. DÚVIDA QUANTO À INTERPRETAÇÃO DOS PRECEITOS ATINENTES À MATÉRIA. SEGURANÇA CONCEDIDA. 1. O mandado de segurança não admite a habilitação de herdeiros em razão do caráter mandamental do writ e da natureza personalíssima do direito postulado. Nesse sentido o recente precedente de que fui Relator, MS n. 22.355, DJ de 04.08.2006, bem como QO-MS n. 22.130, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 30.05.97 e ED-ED-ED-RE n. 140.616, Relator o Ministro Maurício Corrêa, DJ de 28.11.97. 2. O processo de tomada de contas instaurado perante o TCU é regido pela Lei n. 8.443/92, que consubs-

tancia norma especial em relação à Lei n. 9.784/99. Daí porque não se opera, no caso, a decadência administrativa. 3. A reposição, ao erário, dos valores percebidos pelos servidores torna-se desnecessária, nos termos do ato impugnado, quando concomitantes os seguintes requisitos: 'i] presença de boa-fé do servidor; ii] ausência, por parte do servidor, de influência ou interferência para a concessão da vantagem impugnada; iii] existência de dúvida plausível sobre a interpretação, validade ou incidência da norma infringida, no momento da edição do ato que autorizou o pagamento da vantagem impugnada; iv] interpretação razoável, embora errônea, da lei pela Administração.' 4. A dúvida na interpretação dos preceitos que impõem a incidência do imposto de renda sobre valores percebidos pelos impetrantes a título de juros de mora decorrentes de atraso no pagamento de vencimentos é plausível. A jurisprudência do TST não é pacífica quanto à matéria, o que levou a unidade pagadora a optar pela interpretação que lhe pareceu razoável, confirmando a boa-fé dos impetrantes ao recebê-los. 5. Extinto o feito sem julgamento do mérito quanto ao impetrante falecido, facultado o uso das vias ordinárias por seus herdeiros. Ordem concedida aos demais.

Ainda, é importante reproduzir o teor do informativo do STF desse julgamento do MS nº 25.641-9:

Devolução de Desconto Indevido de Imposto de Renda e Dúvida Plausível na Interpretação de Preceitos -

Preliminarmente, não se conheceu do writ quanto ao Presidente do TRT da 1ª Região, por ilegitimidade passiva, e declarou-se extinto o processo em relação a um dos impetrantes, ressalvando, quanto aos sucessores deste, as vias ordinárias. No mérito, entendeu-se que o TRT da 1ª Região poderia ter devolvido os valores aos impetrantes, ajustando as retenções posteriores repassadas ao Fisco, tendo em conta a existência de dúvida plausível sobre a interpretação dos preceitos que impõem a incidência do imposto de renda sobre valores percebidos pelos impetrantes a título de juros de mora decorrentes de atraso no pagamento de vencimentos (Decreto 3.000/99, art. 43, § 3º; Lei 4.506/64, art. 16, parágrafo único). Considerou-se, no ponto, que a jurisprudência do TST não seria pacífica quanto à matéria, o que levava a unidade pagadora a optar pela interpretação que lhe parecera mais razoável, e que os valores teriam sido recebidos de boa-fé pelos impetrantes.

MS 25641/DF, rel. Min. Eros Grau, 22.11.2007. (MS-25641)

5. Precedente da Corte Especial do TRF-4 no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 2002.72.05.000434-0/SC, sessão de 22-10-2009 (D.E. de 03-11-2009)

Por fim, registro que há mais uma razão para se afastar a incidência do IR sobre os juros de mora, a qual, inclusive, já foi, especificamente, reconhecida por este Tribunal.

Refiro-me ao entendimento firmado por esta Corte Especial, na sessão de 22-10-2009 (D.E. de 03-11-2009), ao acolher o Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 2002.72.05.000434-0/SC, cujo acórdão restou assim ementado:

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ART. 12 DA LEI Nº 7.713/88. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. PERCEPÇÃO ACUMULADA. INCIDÊNCIA MENSAL. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. REGIME DE COMPETÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE SEM REDUÇÃO DE TEXTO.

1. Arguição de Inconstitucionalidade da regra insculpida no art. 12 da Lei nº 7.713/88 acolhida em parte, no tocante aos rendimentos recebidos acumuladamente decorrentes de remuneração, vantagem pecuniária, proventos e benefícios previdenciários, como na situação vertente, recebidos a menor pelo contribuinte em cada mês-competência e cujo recolhimento de alíquota prevista em lei se dê mês a mês ou em menor período.

2. Incidência mensal para o cálculo do imposto de renda correspondente à tabela progressiva vigente no período mensal em que apurado o rendimento percebido a menor - regime de competência - após somado este com o valor já pago, pena afronta aos princípios da isonomia e capacidade contributiva insculpidos na CF/88 e do critério da proporcionalidade que infirma a apuração do montante devido. Arts. 153, § 2º, I e 145, § 1º, da Carta Magna.

3. Afastado o regime de caixa, no caso concreto, situação excepcional a justificar a adoção da técnica de declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto ou interpretação conforme a constituição, diante da presunção de legitimidade e constitucionalidade dos atos emanados do Poder Legislativo e porque casos símeis a este não possuem espectro de abrangência universal. Considerada a norma hostilizada sem alteração da estrutura da expressão literal.

JURISPRUDÊNCIA

Nesse referido precedente (Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 2002.72.05.000434-0/SC), o entendimento que prevaleceu foi o de que a incidência do IR, sobre a percepção de verba acumulada, deveria se adequar ao princípio da isonomia entre os contribuintes que receberam sem atraso seus rendimentos, nas datas próprias, e aqueles que, não tendo recebido em dia o que lhes era devido, tiveram de recorrer à Justiça para recebê-los.

Na mencionada arguição se reconheceu que a incidência do IR sobre a verba acumulada deve obedecer o regime de competência, e não o de caixa. Em outras palavras: Não pode o contribuinte, já prejudicado com o pagamento em atraso, ser penalizado com a incidência, de uma vez, do IR sobre a totalidade dos valores recebidos acumuladamente.

Na oportunidade fundamentou-se que entendimento contrário resultaria em afronta ao princípio da isonomia, já que os contribuintes não prejudicados com a mora, que receberam sem atraso seus rendimentos, não suportaram a tributação pelo IR de uma só vez, mas tiveram a incidência deste imposto na medida em que receberam seus rendimentos.

E esse entendimento hoje está consolidado na jurisprudência deste Regional e do STJ.

Ora, o caso da presente Arguição de Inconstitucionalidade é o mesmo: a incidência do IR sobre uma verba recebida por contribuinte prejudicado com a mora, mora esta que gerou o recebimento de juros de mora, os quais têm a única e exclusiva finalidade de compensar, reparar, a demora do pagamento.

Portanto, seguindo-se exatamente o mesmo entendimento pronunciado por esta Corte Especial no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 2002.72.05.000434-0/SC), deve-se, como medida de justiça e para não afrontar a isonomia entre contribuintes, desonerar da incidência do IR os juros de mora, de forma a não subtrair dos contribuintes prejudicados com a demora do pagamento a parte da indenização/reparação por este adimplemento em atraso.

5. Conclusão - inconstitucionalidade, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da lei nº 7.713/88, do art. 16, § único, da lei n. 4.506/64, e do art. 43, inciso ii e § 1º, do CTN (lei nº 5.172/66)

Por todo o exposto, a conclusão a que se chega é, inicialmente, de que o art. 16, § único, da Lei n. 4.506/64, por incompatibilidade frontal com o art. 153 da Constituição Federal de 1988, não foi por ela recepcionado.

Ainda, conclui-se que o § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, e o art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), este último com a interpretação que lhe vem sendo dada pelo STJ, tribunal a quem compete definir a interpretação de lei federal, ao autorizarem entendimento pela incidência do imposto de renda sobre os juros de mora legais (entendimento este que vem sendo adotado pelo STJ - Recursos Especiais nº 1.227.133/RS e 1.089.720/RS), são inconstitucionais por afrontarem o inciso III do art. 153 da CF/88, o qual é expresso em só permitir a incidência do imposto de renda sobre *'renda e proventos de qualquer natureza'*, o que não é o caso dos juros moratórios legais, que têm nítida e exclusiva natureza indenizatória, como o próprio STF já decidiu (Sessão Plenária Administrativa de 21/02/2008), o que só corrobora o Projeto de Lei nº 4.635/2012 nesse mesmo sentido, em tramitação no Congresso Nacional.

10. Dispositivo

Ante o exposto, voto por não conhecer da presente argüição relativamente ao art. 16, § único, da Lei n. 4.506/64, eis que não recepcionado pela Constituição Federal de 1988, e declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, e do art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), de forma a afastar da incidência do imposto de renda (IR) os juros de mora legais recebidos, nos termos da fundamentação.

Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH

Relatora

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5020732-11.2013.404.0000/TRF

RELATOR	:	LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH
SUSCITANTE	:	2a. TURMA DO TRF DA 4ª REGIÃO
MPF	:	MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
INTERESSADO	:	MAGALI AMALIA CARON ALVES
ADVOGADO	:	ISADORA COSTA MORAES
INTERESSADO	:	UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

VOTO DIVERGENTE

A controvérsia, posta na presente argüição, respeita à constitucionalidade dos dispositivos legais que prevêm a incidência de imposto de renda sobre juros moratórios decorrentes de atraso no pagamento de remuneração devida por trabalho ou serviços prestados no exercício de empregos, cargos ou

funções. A relatora, em seu voto, entende que, por terem esses juros natureza indenizatória, jamais podem ser tributados pelo imposto de renda (IR).

Minha compreensão sobre o tema é diversa, consistindo, em síntese, nas seguintes proposições:

1^a) os juros moratórios importam, no plano do direito tributário, *acréscimo patrimonial* tributável, apesar de terem, no plano do direito civil, natureza indenizatória;

2^a) os *acréscimos patrimoniais* compõem a definição legal do imposto de renda, nos termos do art. 43, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), podendo integrar hipótese de incidência nos termos da lei ordinária;

3^a) a Constituição Federal, ao estabelecer a partilha tributária entre os entes da federação, limitou-se a dizer que compete à União instituir imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza* (art. 153, III), *sem definir* a hipótese de incidência (=fato gerador) desse imposto, o que reservou à lei complementar, conforme indicado no art. 146, III, 'a', do texto constitucional, sendo tal lei complementar o próprio Código Tributário Nacional (CTN);

4^a) a norma geral incide no âmbito da normalidade, sendo por isso descaído aplicá-la a fatos ou casos excepcionais (cf. Eros Roberto Grau, Giorgio Agamben);

5^a) o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento submetido ao rito do art. 543-C do CPC, estabeleceu adequadamente as *situações excepcionais* em relação às quais não se aplica a norma geral de incidência do IR sobre juros moratórios (cf. Recurso Especial nº 1.089.720/RS, Primeira Seção, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 28-11-2012, julgamento mantido pela Corte Especial do STJ, ao não admitir os embargos de divergência contra ele opostos - AgRg nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.089.720/RS, rel. Min. Laurita Vaz, DJe de 01-07-2013).

6^a) não cabe arguição de inconstitucionalidade quando a controvérsia puder ser resolvida no plano infraconstitucional.

Tentarei, agora, demonstrar analiticamente essas proposições, uma a uma.

1^a Proposição: os juros moratórios importam, no plano do direito tributário, *acréscimo patrimonial* tributável, apesar de terem, no plano do direito civil, natureza indenizatória

Segundo os artigos 402 a 407 do Código Civil, as perdas e danos (ou indenização) incluem o dano emergente, a atualização monetária, o lucro cessante e os *juros de mora*, entre outros consectários. Algumas dessas verbas visam a res-

taurar o patrimônio prejudicado, outras *vão além disso*. Assim, a indenização do dano emergente e a atualização monetária *restauram* o patrimônio lesado, enquanto a indenização pelo lucro cessante, ou seja, por aquilo que o credor deixou razoavelmente de lucrar, aí incluídos os juros de mora, *acresce* o patrimônio, constituindo por isso um *acréscimo patrimonial*, tal como prevê o inciso II do art. 43 do CTN.

Assim, tem-se que os juros moratórios constituem, no plano do direito tributário, acréscimo patrimonial tributável, a despeito de, no plano do direito civil, terem natureza indenizatória.

2ª Proposição: os *acréscimos patrimoniais* compõem a definição legal do imposto de renda, podendo integrar hipótese de incidência nos termos da lei ordinária

O Código Tributário Nacional (CTN), por seu artigo 42, II, define como fato gerador do IR *a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior*.

Tendo essa definição como paradigma, a legislação ordinária (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16 e parágrafo único; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º e §1º; R.I.R., Decreto nº 3.000, de 1999, art. 55, VI e XIV) incluiu expressamente na base imponible (da hipótese de incidência) do IR os juros moratórios que resultarem de sentença ou de quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento, fazendo exceção apenas àqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis.

3ª Proposição: a Constituição Federal reservou à lei complementar (CTN) a definição do fato gerador (hipótese de incidência) do IR

A Constituição de 1988, ao reservar à União, na partilha tributária entre os entes da federação, a competência para instituir *imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza* (art. 153, III), valeu-se de dois termos vagos ('renda', 'proventos'), tendo o segundo deles sua extensão significativa intencionalmente dilatada pelo adjunto adnominal 'de qualquer natureza'.

Ao fazê-lo, a Constituição cumpriu a sua tarefa de apontar a *diretriz*, incumbindo dos *detalhamentos* a lei complementar, que, entre outras funções, tem a de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, com os correspondentes fato gerador, base de cálculo e contribuintes (art. 146, III e 'a').

JURISPRUDÊNCIA

Para serem interpretadas, essas normas dependem ainda do auxílio da doutrina jurídica e da Ciência das Finanças, cabendo-lhes, em esforço interdisciplinar, elaborar o conceito de renda, como adverte Ricardo Lobo Torres:

A Constituição deixa ao legislador complementar e à doutrina a incumbência de definir o fato gerador e elaborar o conceito de renda. Sendo extremamente complexa a noção de renda, só a legislação complementar e ordinária poderá minudenciá-la; para isso a Constituição deixou o campo aberto, falando inclusive em proventos, termo que tem significado residual, a abranger situações não contempladas claramente sob o conceito de renda. Além da legislação, incumbe à doutrina jurídica e à Ciência das Finanças, em esforço interdisciplinar, elaborar o conceito de renda, eis que a Constituição sequer tomou partido na querela científica entre os partidários das diversas teorias sobre a renda. As separações entre o imposto das pessoas físicas e o das pessoas jurídicas, a opção entre a tributação dos ganhos de capital e dos rendimentos do trabalho, nada disso se resolveu em sede constitucional (TORRES, R. L. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro, Renovar, 2007, vol. IV, p. 116).

Por seu turno, a lei complementar de que fala a Constituição, ou seja, o Código Tributário Nacional (CTN), assim dispôs sobre o referido tributo:

SEÇÃO IV

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

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

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

Como se vê, quanto ao termo 'renda', o CTN estabeleceu, no inciso I do seu artigo 43, que ela deve ser entendida como 'o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos', perfilhando, nesse ponto, a chamada 'teoria da fonte', que caracteriza a renda como produto periódico (anual) de uma fonte permanente, que com ela não se confunde.

Não estando o legislador complementar obrigado a vincular-se rigidamente a teorias, pois, como lembra Rubens Gomes de Souza, 'os resultados da arrecadação prevalecem sobre a preocupação de aprimoramento científico do sistema tributário' (in *A evolução do conceito de rendimento tributável*, RDP 14/339, out./dez. 1970), optou o CTN por perfilhar também a 'teoria do acréscimo patrimonial', e estabeleceu, no inciso II do seu art. 43, aquilo que Ricardo Lobo Torres chamou 'conceito residual', contido na expressão 'proventos de qualquer natureza', entendidos como os acréscimos patrimoniais que não sejam fruto do trabalho, nem do capital' (*op. cit.*, p. 121).

Ao explicar que ambas as teorias econômicas - a da fonte e a do acréscimo de patrimônio - foram recebidas pelo direito brasileiro, o mesmo Ricardo Lobo Torres enfatizou aspecto relevante:

Pode-se apontar, inclusive, uma certa preponderância da teoria do acréscimo de patrimônio líquido, o que veio a permitir a tributação dos ganhos de capital (op. e loc. cit.).

Também o acatado tributarista Alcides Jorge Costa, ao discorrer sobre ‘Conceito de Renda Tributável’ (in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imposto de Renda: Conceitos, Princípios, Comentários. São Paulo, Atlas, 1996), esclareceu que a fórmula adotada pelo CTN, no tocante à definição do fato gerador do imposto de renda, agasalhou tanto a teoria da fonte (art. 43, I) quanto a do acréscimo patrimonial (art. 43, II), o que foi aceito pela doutrina e pela jurisprudência sem discussão, legitimada, pela segunda, a tributação sobre os ganhos de capital. Confira-se:

Desta maneira, segundo o texto em vigor, renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, segundo a fórmula já adotada por Francisco Tito de Souza Reis. Já proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não compreendidos na expressão renda. Com esta fórmula, o CTN não deixa dúvida sobre a possibilidade de a lei ordinária tributar os acréscimos patrimoniais não resultantes da poupança da renda, ou seja, os ganhos de capital. Ao mesmo tempo, faz uma distinção entre renda como fruto periódico de um capital e renda como acréscimo patrimonial. A primeira fórmula atende à teoria da fonte, a segunda à teoria do acréscimo patrimonial, mas de modo original, uma vez que, na doutrina do acréscimo patrimonial, este é renda e não alguma coisa diferente. [sublinhei]

(...)

Como já foi dito e sem embargo das observações, quer da Comissão, quer de José Luiz Bulhões Pedreira sobre o significado da expressão ‘proventos de qualquer natureza’, a solução dada pelo Código Tributário nacional tem sido aceita sem discussão. Os ganhos de capital são tributados sem que se dispute a legitimidade desta tributação em face da Constituição. Na verdade, trata-se de problema a meu ver resolvido há muito tempo e que sequer comporta discussão.

Não é demais lembrar, enfim, que a fórmula ampla ‘renda e proventos de qualquer natureza’, adotada pela Constituição atual (art. 153, III), remonta já à Constituição de 1934 (art. 6º, ‘c’), sendo repetida nas seguintes. Comentando o texto constitucional de 1946 (art. 15, IV), Themístocles Brandão Cavalcanti, em obra de 1948, já elucidava a amplitude da expressão:

(...)

São questões do maior relevo, mas o certo é que, com o esclarecimento - proventos de qualquer natureza - atribuiu-se ao texto Constitucional uma grande amplitude

porque não ficou o mesmo adstrito à conceituação técnica nem gramatical de renda. Não só a renda, que pressupõe a existência de um capital, mas todo e qualquer benefício pecuniário, proveniente ou não do trabalho, está compreendido entre os proventos principalmente quando não se distinguem, nem se discriminam pela sua natureza (CAVALCANTI, T. B. A Constituição Federal Comentada. Rio de Janeiro: José Konfino Editor, 1948. vol. I, p. 251-2).

4ª Proposição: a norma geral incide no âmbito da normalidade, não cabendo aplicá-la a fatos ou casos excepcionais

Explica Eros Roberto Grau, em recente obra (GRAU, E. R. Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. p. 124-32), a partir de reflexão de Giorgio Agamben (AGAMBEN, G. Homo sacer: O poder soberano e a via nua I. Trad. de Henrique Burigo. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2002. p. 25-27) que a norma geral, justamente por ser geral, aplica-se no âmbito da *normalidade*. Mas há *exceções*, no plano dos fatos, que não foram explicitadas no discurso jurídico. Ao juiz, diante de situações assim, cabe aplicar a norma à exceção *desaplicando-a*, isto é, retirando-a da exceção.

5ª Proposição: o STJ estabeleceu adequadamente os casos excepcionais aos quais não se aplica a norma geral de tributação dos juros moratórios pelo IR

Há muito, a jurisprudência federal tem declarado que algumas *situações específicas* constituem exceção implícita à regra geral de que os juros moratórios são tributados pelo IR. Assim, assentou-se (I) que não incide IR em caso de indenização paga por desapropriação (TFR, Súmula 39: *Não está sujeita ao imposto de renda a indenização recebida por pessoa jurídica, em decorrência de desapropriação amigável ou judicial*), e (II) que tampouco incide IR em caso de perda da fonte do rendimento (*v.g.*, indenização por demissão incentivada), entre outros. A propósito, explica Ricardo Lobo Torres:

O fato gerador do imposto de renda, por conseguinte, só pode nascer se houver 'acréscimo de patrimônio em determinado período de tempo' A relação é íntima entre a renda e o patrimônio, o que leva a que o patrimônio produza a renda tributada pelo imposto federal e a renda possa se converter em patrimônio. A distinção entre os impostos sobre a renda e o patrimônio, colocados no mesmo subsistema do

Código Tributário nacional, está na periodicidade de cada qual e nas características formais dos respectivos fatos geradores. Mas, apesar do íntimo relacionamento, não se confundem os conceitos de patrimônio e renda, tendo em vista que o imposto federal só incide sobre os acréscimos de patrimônio, e jamais sobre o próprio patrimônio. Daí por que na desapropriação (art. 184, §5º), na demissão incentivada e em outras situações que impliquem perda da fonte de rendimento não incide o IR sobre o valor da indenização paga a pessoa física ou jurídica, que não expressa acréscimo de patrimônio nem lucro, como sempre entenderam a doutrina e a jurisprudência (op. cit., p. 122).

Seguindo o caminho assim desbravado pela jurisprudência federal, recentemente a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 1.089.720/RS (rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 28-11-2012), indicou, em relação aos juros moratórios decorrentes de decisão judicial ou do pagamento de verbas remuneratórias com atraso, as situações excepcionais que escapam à regra geral da tributação dos juros moratórios pelo IR. Confira-se a síntese do julgamento.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. REGRA GERAL DE INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA. PRESERVAÇÃO DA TESE JULGADA NO RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RESP. N. 1.227.133 - RS NO SENTIDO DA ISENÇÃO DO IR SOBRE OS JUROS DE MORA PAGOS NO CONTEXTO DE PERDA DO EMPREGO. ADOÇÃO DE FORMA CUMULATIVA DA TESE DO ACCESSORIUM SEQUITUR SUUM PRINCIPALE PARA ISENTAR DO IR OS JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE VERBA ISENTA OU FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IR.

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: 'É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia'.

2. Regra geral: incide o IRPF sobre os juros de mora, a teor do art. 16, caput e parágrafo único, da Lei n. 4.506/64, inclusive quando reconhecidos em reclamatórias trabalhistas, apesar de sua natureza indenizatória reconhecida pelo mesmo dispositivo legal (matéria ainda não pacificada em recurso representativo da controvérsia).

3. Primeira exceção: são isentos de IRPF os juros de mora quando pagos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho, em reclamações trabalhistas ou não. Isto é, quando o trabalhador perde o emprego, os juros de mora incidentes sobre as verbas remuneratórias ou indenizatórias que lhe são pagas são isentos de imposto de renda. A isenção é circunstancial para proteger o trabalhador em uma situação sócio-econômica desfavorável (perda do emprego), daí a incidência do art. 6º, V, da Lei n. 7.713/88. Nesse sentido, quando reconhecidos em reclamação trabalhista, não basta haver a ação trabalhista, é preciso que a reclamação se refira também às verbas decorrentes da perda do emprego, sejam indenizatórias, sejam remuneratórias (matéria já pacificada no recurso representativo da controvérsia REsp. n.º 1.227.133 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. p/acórdão Min. Cesar Asfor Rocha, julgado em 28.9.2011).

3.1. *Nem todas as reclamações trabalhistas discutem verbas de despedida ou rescisão de contrato de trabalho, ali podem ser discutidas outras verbas ou haver o contexto de continuidade do vínculo empregatício. A discussão exclusiva de verbas dissociadas do fim do vínculo empregatício exclui a incidência do art. 6º, inciso V, da Lei n. 7.713/88.*

3.2. O fator determinante para ocorrer a isenção do art. 6º, inciso V, da Lei n. 7.713/88 é haver a perda do emprego e a fixação das verbas respectivas, em juízo ou fora dele. Ocorrendo isso, a isenção abarca tanto os juros incidentes sobre as verbas indenizatórias e remuneratórias quanto os juros incidentes sobre as verbas não isentas.

4. *Segunda exceção: são isentos do imposto de renda os juros de mora incidentes sobre verba principal isenta ou fora do campo de incidência do IR, mesmo quando pagos fora do contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (circunstância em que não há perda do emprego), consoante a regra do 'accessorium sequitur suum principale'.*

5. *Em que pese haver nos autos verbas reconhecidas em reclamação trabalhista, não restou demonstrado que o foram no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (circunstância de perda do emprego). Sendo assim, é inaplicável a isenção apontada no item '3', subsistindo a isenção decorrente do item '4' exclusivamente quanto às verbas do FGTS e respectiva correção monetária FADT que, consoante o art. 28 e parágrafo único, da Lei n.*

8.036/90, são isentas.

6. Quadro para o caso concreto onde não houve rescisão do contrato de trabalho:

- Principal: Horas-extras (verba remuneratória não isenta) = Incide imposto de renda;

JURISPRUDÊNCIA

- *Acessório: Juros de mora sobre horas-extras (lucros cessantes não isentos) = Incide imposto de renda;*

- *Principal: Décimo-terceiro salário (verba remuneratória não isenta) = Incide imposto de renda;*

- *Acessório: Juros de mora sobre décimo-terceiro salário (lucros cessantes não isentos) = Incide imposto de renda;*

- *Principal: FGTS (verba remuneratória isenta) = Isento do imposto de renda (art. 28, parágrafo único, da Lei n. 8.036/90);*

Acessório: Juros de mora sobre o FGTS (lucros cessantes) = Isento do imposto de renda (accessório segue o principal).

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

(REsp 1.089.720/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/10/2012, DJe 28/11/2012)

Esse julgamento foi mantido pela Corte Especial do STJ, ao não admitir os embargos de divergência opostos contra o acórdão da Primeira Seção (cf. AgRg nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.089.720 - RS, rel. Min. Laurita Vaz, DJe de 01-07-2013).

6ª Proposição: não cabe argüição de inconstitucionalidade quando a controvérsia puder ser resolvida no plano infraconstitucional

Em todos os casos excepcionais acima indicados (cf. demonstração da 5ª Proposição), os tribunais têm-se limitado à *interpretação* da legislação tributária ou à *integração* de lacuna 'oculta' - falta de exceções normativas à regra geral de que os juros moratórios são tributáveis - mediante a chamada *redução teleológica*, prescindindo do confronto entre a legislação infraconstitucional e a Constituição.

Houvesse algum conflito normativo, dar-se-ia ele direta e imediatamente entre a legislação ordinária (leis que estabelecem a hipótese de incidência do IR) e a lei complementar - CTN (lei complementar que define a hipótese de incidência do IR), caso em que aplicável a orientação assim enunciada por C. A. Lúcio Bittencourt:

O juiz deve abster-se de se manifestar sobre a inconstitucionalidade, toda vez que, sem isso, possa julgar a causa e restaurar o direito violado (BITTENCOURT, C.A.L. O controle da constitucionalidade das leis. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1968, p. 116).

Ante o exposto, voto por não admitir a arguição de inconstitucionalidade.

Des. Federal RÔMULO PIZZOLATTI

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5020732-11.2013.404.0000/TRF

ORIGEM: TRF 50131613420104047100

RELATOR	:	Des. Federal LUCIANE AMARAL
	:	CORRÊA MÜNCH
PRESIDENTE	:	Des. Federal Tadaaqui Hirose
PROCURADOR	:	Dr. Marco André Seifert
SUSTENTAÇÃO ORAL	:	pela Dra. Letícia Balestro, pela PRF
SUSCITANTE	:	2a. TURMA DO TRF DA 4ª REGIÃO
MPF	:	MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
INTERESSADO	:	MAGALI AMALIA CARON ALVES
ADVOGADO	:	ISADORA COSTA MORAES
INTERESSADO	:	UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

Certifico que este processo foi incluído no Aditamento da Pauta do dia 24/10/2013, na seqüência 4, disponibilizada no DE de 14/10/2013, da qual foi intimado(a) UNIÃO - FAZENDA NACIONAL.

Certifico que o(a) CORTE ESPECIAL, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A CORTE ESPECIAL, POR MAIORIA, DECIDIU NÃO CONHECER DA PRESENTE ARGUIÇÃO RELATIVAMENTE AO ART. 16, § ÚNICO, DA LEI N. 4.506/64, EIS QUE NÃO RECEPCIONADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, E DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL, SEM REDUÇÃO DE TEXTO, DO § 1º DO ART.

JURISPRUDÊNCIA

3º DA LEI Nº 7.713/88, E DO ART. 43, INCISO II E § 1º, DO CTN (LEI Nº 5.172/66), DE FORMA A AFASTAR DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA (IR) OS JUROS DE MORA LEGAIS RECEBIDOS, NOS TERMOS DO VOTO DA RELATORA. VENCIDOS OS DES FEDERAIS LUIZ FERNANDO WOWK PENTEADO, NÉFI CORDEIRO, VICTOR LUIZ DOS SANTOS LAUS, JOÃO BATISTA PINTO SILVEIRA, LUÍS ALBERTO D AZEVEDO AURVALLE, JOEL ILAN PACIORNIK E RÔMULO PIZZOLATTI. DETERMINADA A JUNTADA DE NOTAS TAQUIGRÁFICAS.

RELATOR ACÓRDÃO : Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA
MÜNCH
VOTANTE(S) : Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA
MÜNCH
: Des. Federal MARGA INGE BARTH TESSLER
Des. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS
: LABARRÈRE
Des. Federal LUIZ CARLOS DE CASTRO
: LUGON
Des. Federal LUIZ FERNANDO WOWK
: PENTEADO
: Des. Federal NÉFI CORDEIRO
Des. Federal VÍCTOR LUIZ DOS SANTOS
: LAUS
: Des. Federal JOÃO BATISTA PINTO SILVEIRA
: Des. Federal CELSO KIPPER
: Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
Des. Federal LUÍS ALBERTO D AZEVEDO
: AURVALLE
: Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK
: Des. Federal RÔMULO PIZZOLATTI
Des. Federal RICARDO TEIXEIRA DO VALLE
: PEREIRA
: Des. Federal TADAAQUI HIROSE
AUSENTE(S) : Des. Federal PAULO AFONSO BRUM VAZ
Des. Federal CARLOS EDUARDO
: THOMPSON FLORES LENZ

Claudia Tonetto Picarelli

Diretora Substituta de Secretaria

(Acórdão eletrônico sem disponibilização em DJe).

PIS E COFINS. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107 RIO GRANDE DO SUL

RELATORA :MIN. ROSA WEBER

RECTE.(S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) :SCHMIDT IRMAOS CALCADOS LTDA

ADV.(A/S) :DANILO KNIJNIK

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, *caput* e inciso I, “b”, da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria e nos termos do voto da Relatora, em conhecer e negar provimento ao recurso extraordinário, vencido o Ministro Dias Toffoli. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa.

Brasília, 22 de maio de 2013.

Ministra Rosa Weber

Relatora

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107 RIO GRANDE DO SUL

RELATORA :MIN. ROSA WEBER

RECTE.(S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) :SCHMIDT IRMAOS CALCADOS LTDA

ADV.(A/S) :DANILO KNIJNIK

R E L A T Ó R I O

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Trata-se de recurso extraordinário fundamentado no artigo 102, III, “a”, da Constituição Federal, interposto pela União, por alegada violação dos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, *caput* e inciso I, “b”, da CF/1988, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região em que negado provimento à apelação e à remessa oficial em Mandado de Segurança impetrado por Schmidt Irmãos Calçados Ltda., para resguardar suposto direito à desoneração da incidência do PIS e da COFINS sobre as transferências de créditos de ICMS a terceiros, decorrentes de exportação.

JURISPRUDÊNCIA

A Corte de origem asseverou que “na busca da desoneração das exportações, o art. 155, § 2º, X, da Constituição Federal, previu a não-incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, assegurando a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores” (fl. 145v). Nessa linha, concluiu se tratar de regra de imunidade, regulamentada pelo art. 25, § § 1º e 2º, da Lei Complementar 87/1996, ao garantir “às empresas exportadoras a possibilidade de transferir os seus créditos excedentes para outros contribuintes do mesmo Estado” (fl. 146).

O entendimento do acórdão recorrido está retratado na seguinte ementa (fls. 144-9):

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DE ICMS. IMUNIDADE.

(...)

2. O PIS e a COFINS não incidem sobre os créditos de ICMS obtidos em razão do benefício fiscal de que trata o art. 25 da LC 87/96, porquanto não constituem receitas, mas custo recuperável sob a forma de compensação ou restituição”.

Os embargos de declaração opostos pela recorrente (fls. 154-7) foram acolhidos em parte, tão somente para fins de requestionamento (fls. 162-4).

Nas razões do presente recurso extraordinário (fls. 183-94), defende-se a integração, à base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS não-cumulativas, do valor correspondente às transferências de créditos de ICMS a terceiros pela empresa contribuinte. Destaca-se que: i) como as operações de transferência de créditos de ICMS configuram espécie de alienação (cessão de créditos), seu resultado, por força do art. 195, I, “b”, da CF, deve ser incluído na base de cálculo das contribuições PIS/COFINS, nos termos da legislação de regência; ii) é inaplicável ao presente caso a imunidade consagrada no art. 149, § 2º, da Carta Constitucional, por se restringir às contribuições previstas no seu *caput*, em que não incluídas a COFINS e a contribuição ao PIS, previstas respectivamente nos arts. 195 e 239 da CF; e iii) o art. 150, § 6º, da Magna Carta subordina o reconhecimento de crédito presumido à existência de lei específica e, portanto, ao princípio da legalidade. E ainda: as exonerações interpretativas afrontam o comando constitucional (art. 195, *caput*) de que a atividade (seguridade social) será financiada por toda a sociedade.

Nessa linha propugna-se a legitimidade da *“inclusão na base das contribuições ao PIS/COFINS das quantias decorrentes da transferência do saldo credor de ICMS a terceiros”* (fl. 194), nos termos dos arts. 155, § 2º, X; 149, § 2º, I; 150, § 6º; e 195, *caput* e I, “b”, da Constituição da República.

A recorrida, nas contrarrazões ao recurso extraordinário (fls. 229-50), defende o não conhecimento e o não provimento do recurso. Pontua que a controvérsia diz com a *“inexigibilidade da COFINS sobre a transferência a terceiros de créditos de ICMS apurados em operações de exportação”*, e que, enquanto o TRF4 concluiu que o PIS e a COFINS não incidem sobre os créditos de ICMS obtidos em razão do benefício fiscal de que trata o art. 25 da LC 87/96, a recorrente se limita a defender a tese contrária forte no princípio da legalidade e na compreensão de que as exonerações interpretativas afrontam o comando constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, com mera reprodução, quanto ao art. 155, § 2º, X, “a”, da Lei Maior, das *“informações prestadas pela Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo/RS. Daí reputar incólumes praticamente todos os fundamentos esgrimidos no acórdão recorrido, a atrair, deficiente a fundamentação, as Súmulas 283 e 284/STF.*

Quanto ao mérito recursal, pugna pelo desprovimento do extraordinário, na esteira da jurisprudência uníssona no âmbito da 4ª Região, afirmando incólumes os preceitos constitucionais invocados.

Inadmitido na origem o recurso especial (fls. 252-3), foi negado provimento pelo STJ ao agravo interposto (fl. 256).

Admitido o recurso extraordinário (fl. 254), vieram os autos a este Tribunal.

A minha antecessora, Ministra Ellen Gracie, manifestou-se pela existência de repercussão geral da matéria (fl. 259), reconhecida pela Corte (fls. 260-64).

O Ministério Público Federal, em parecer da lavra do Subprocurador-Geral da República Rodrigo Janot Monteiro de Barros, oficia no sentido do não provimento do recurso. Aponta que *“ao definir a base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS, a Constituição adotou conceitos técnicos contábeis (receita ou faturamento), o que não autoriza ao legislador federal extrapolá-lo, dentro de sua competência tributária, com o fim de ampliar a conceituação de institutos constitucionais, para neles fazer inserir elementos destinados a lhe propiciar maior arrecadação”* (fl. 274). Registra que *“a EC nº 20/98, ao ampliar a base de incidência do PIS/COFINS no art. 195, I, b, da Constituição Federal, para abranger a receita, não significou deva tributar todo lançamento independentemente da classificação contábil”*, sustentando que em qualquer hipótese a receita e o faturamento, para serem tributados, devem constituir riquezas reveladoras de capacidade contri-

JURISPRUDÊNCIA

butiva, e que os créditos de ICMS recolhidos nas operações anteriores não compõem o patrimônio da empresa nem constituem receita própria ou faturamento, enquanto meras receitas escriturais que reverterão após aos cofres dos Estados e do Distrito Federal. Ressalta ainda a peculiaridade de a mercadoria, na espécie, ser destinada ao exterior: “*Nesse caso, o art. 155, § 2º, X, ‘a’, da CF, com a redação conferida pela EC nº 42/2003, consagra o princípio do país de destino que regula, em matéria de tributos indiretos, as operações internacionais de bens e serviços, com a finalidade de que a tributação ocorra no país importador, exonerando-se, portanto, as imposições no país de origem, para que não haja ‘exportação de impostos.’*” (Fls. 271-7).

É o relatório.

22/05/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107 RIO GRANDE DO SUL

V O T O

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Trata-se de recurso extraordinário interposto pela União contra acórdão da 2ª Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, em Mandado de Segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal em Novo Hamburgo/RS, no qual concedida a ordem para assegurar à impetrante o direito de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor relativo aos créditos de ICMS transferidos a terceiros, desproveu a apelação e o recurso de ofício sob o fundamento de que as contribuições PIS e COFINS “*não incidem sobre os créditos de ICMS obtidos em razão do benefício fiscal de que trata o art. 25 da LC 87/96, porquanto não constituem receitas, mas custo recuperável sob a forma de compensação ou restituição*”.

Configurada, portanto, a hipótese do art. 102, III, “a”, da Constituição da República.

Os dispositivos constitucionais que a União reputa violados - arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, *caput* e inciso I, “b” -, foram objeto de exame durante a discussão do feito nas instâncias anteriores. Logo, satisfeito o requisito do prequestionamento.

A repercussão geral da matéria, por sua vez, não apenas foi suscitada em preliminar no recurso extraordinário ora trazido a julgamento (item Da Reper-

cussão Geral, à fl. 184 dos autos), como restou reconhecida por esta Corte no âmbito do Plenário Virtual, em 1º de julho de 2010.

Presentes os demais requisitos extrínsecos de admissibilidade, o recurso está apto a ter o seu mérito analisado.

A União busca reverter o acolhimento da pretensão do contribuinte, empresa exclusivamente exportadora, de não ter de lançar, na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS não cumulativas, o valor obtido na transferência de créditos de ICMS a terceiros.

Dita pretensão foi acolhida nas instâncias anteriores por mais de um fundamento, a saber: i) pelos limites do conceito de receita; ii) pela imunidade das receitas decorrentes de exportação frente às contribuições sociais e interventivas; e iii) pela própria imunidade das operações de exportação perante o ICMS.

Há, efetivamente, diversos enfoques para o deslinde da controvérsia, sendo que todos convergem para a mesma solução. Nenhum deles, contudo, diz respeito à concessão de benefícios fiscais, de modo a ensejar a invocação do art. 150, § 6º, da Carta de 1988, que preceitua, *verbis*:

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

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93)

Esse dispositivo se aplica à concessão de benefícios fiscais, o que pressupõe a disposição, pelo ente político, do poder de tributar. Não diz respeito à delimitação do poder impositivo, fruto da interpretação dos dispositivos que atribuem competências tributárias e daqueles que estabelecem imunidades.

A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que esta-

JURISPRUDÊNCIA

belecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

Descabida, portanto, a invocação do art. 150, § 6º, da Constituição da República.

Nesse diapasão, cabe destacar que esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

A corroborar tal compreensão, *mutatis mutandis*, reproduzo excertos, a principiar pelo acórdão proferido ao julgamento do recurso extraordinário nº 217233, no âmbito da 1ª Turma desta Casa, no qual o Ministro Ilmar Galvão, Relator do feito, culmina por aditar seu voto, a fim de acompanhar a fundamentação trazida à baila pelo Ministro Sepúlveda Pertence, Redator para o acórdão:

“EMENTA: Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação, sem fins lucrativos (fundação autárquica mantenedora de universidade federal) (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.

...

O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE:

...

De resto, ainda mantenho reservas - que deixei entrevistas na ADIn 1802, de 27.08.98 -, quanto à validade de limitações materiais impostas por lei - ainda que lei complementar - às regras constitucionais de imunidade tributária.

Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão - conforme ao do precedente anterior à Constituição - é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpreta-

ção teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram as limitações ao poder de tributar.

São exemplos marcantes dessa tendência a aplicação liberal que a Casa tem dado à imunidade de livros, jornais e periódicos (v.g., RE 141441, Pleno, 04.11.87, Sanches, RTJ 126/216; ERE 104563, Pleno, 09.06.93, Néri, RTJ 151/235), assim como à do papel destinado à sua impressão (RE 174476, Pleno, 26.09.96, M. Aurélio; RE 203859, Pleno, 17.12.96, Corrêa).

Também expressivo dessa mesma orientação é a decisão que alçou, não apenas a imunidade recíproca dos entes estatais, mas também as imunidades tributárias do art. 150, VI, b e c, à dignidade de limitações ao poder de reforma da Constituição, em razão da relevância dos direitos e liberdades fundamentais a cuja proteção estão votadas.

Na ocasião, em meu voto - o primeiro a ampliar no ponto a procedência da arguição - ADIn 939, 15.12.93, Sanches, RTJ 151/756, 821 - acentuei:

...

Parece clara a sintonia desses julgados com extratos doutrinários que vale ressaltar, porque reduzem à dimensão marcada pela teleologia do instituto da imunidade tributária a norma do art. 150, § 2º, CF, onde o recurso pretende alicerçar-se.

“A norma constitucional” - quando se refere às “rendas relacionadas à finalidades essenciais da entidade” - observa Luciano Amaro (in Ives Gandra (coord), Imunidades Tributárias, CEU/RT, 1998, p. 143/51) - “atém-se à destinação das rendas da entidade, e não à natureza destas” (...):

“independentemente da natureza da renda, sendo esta destinada ao atendimento da finalidade essencial da entidade, a imunidade deve ser reconhecida”.

“Seria um dislate” - explica - “supor que ‘rendas relacionadas com as finalidades essenciais’ pudesse significar, restritivamente, rendas produzidas pelo objeto social da entidade. Frequentemente, o entendimento do objeto social é motivo para despesas e não fonte de recursos. Fosse aquele o sentido, qualquer fonte de custeio da entidade que não derivasse dos próprios usuários de seus serviços ficaria fora do alcance da imunidade”.

“Seria atribuir incoerência ao Texto Constitucional” - acentua na mesma linha o douto Aires Bernadino (Ives Gandra, Coord, op. cit, p. 151, 171) - “imaginar que ele tenha criado expressamente uma imunidade (a das rendas das entidades de assistência social) impossível de ser aplicada. Se for inviável à

JURISPRUDÊNCIA

manutenção da imunidade o fato de virem a ser prestados serviços (ou obtidas rendas, de qualquer natureza), então o preceito imunitário é vazio, inaplicável, destituído de valor e de razão. A isso levará interpretação não teleológica e que despreze exegese sistemática do § 4º do art. 150”.

O que assim se afirma - sem réplica consistente – da imunidade aos impostos incidentes ou calculados sobre as rendas advindas da exploração do patrimônio das instituições consideradas, igualmente é de asserir, por óbvio, dos que incidem sobre o patrimônio gerador dessas mesmas rendas.

Estão acordes - afora o referido precedente da Casa (RE 97708) - autores de tomo que enfrentaram o problema específico.

...

Supondo desnecessário repisar outros argumentos e invocar mais autoridades, entendo correta a decisão recorrida.”

...

Peço vênia ao eminente Relator para conhecer do RE e lhe dar provimento: é o meu voto.

...

V O T O

(ADITAMENTO AO VOTO)

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO - (Relator):

Senhor Presidente, em alguns dos precedentes trazidos à colação pelo eminente Ministro Sepúlveda Pertence, já havia votado em sentido contrário ao entendimento manifestado neste caso, plenamente convencido de seu desacerto, convicção que restou reforçada pelo excelente voto que S. Ex.^a acaba de proferir.

Mantenho, entretanto, aberta a divergência, tão-somente, para que não venhamos a ser privados do acórdão que ao autor do voto vitorioso caberá elaborar.” (RE 217233, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 14/08/2001, DJ 14-09-

2001 PP-00062 EMENT VOL-02043-03 PP-00612)” (destaquei)

Por seu turno, trazendo à lume diversos julgados desta Casa, registra o Ministro Gilmar Mendes, na qualidade de Relator do recurso extraordinário nº

474132, julgado por este Tribunal Pleno, que “o Tribunal sempre adotou uma interpretação teleológica do enunciado normativo” concernente a imunidades constitucionais, bem como, em tal assentada, encampou a Corte posição de que “possível extrair da Constituição Federal de 1988 clara orientação normativa no sentido da desoneração da atividade exportadora, com a finalidade de aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional”, *verbis*:

“EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Contribuições sociais. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). 3. Imunidade. Receitas decorrentes de exportação. Abrangência. 4. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. 6. Vencida a tese segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, I, da Constituição). 7. A norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

...

“Não obstante o fato de que, em alguns julgados, este Supremo Tribunal Federal tenha adotado uma interpretação ampliativa das imunidades, de modo a abarcar fatos, situações ou objetos a priori não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo, e, em outros, tenha excluído da regra desonerativa algumas hipóteses fáticas, por intermédio de uma interpretação que se poderia denominar de restritiva, é indubitável que, em todas essas decisões, a Corte sempre se ateu às finalidades constitucionais às quais estão vinculadas as mencionadas regras de imunidade tributária. Tanto para ampliar o alcance da norma quanto para restringi-lo, o Tribunal sempre adotou uma interpretação teleológica do enunciado normativo.

JURISPRUDÊNCIA

No sentido da interpretação ampliativa (ampliação teleológica), destacam-se os seguintes julgados: RE 221.239/SP, Rel. Ellen Gracie. DJ 06.08.2004, em que esta Corte entendeu que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF/88 também abrangeria os álbuns de figurinha ; RE 221.395, Rel. Marco Aurélio, DJ 21.05.2000, no qual foi declarado que os imóveis utilizados como escritório e residência de membros de instituições de educação e de assistência social estariam inseridos na regra desonerativa do art. 150, VI, c, § 4º, da CF/88; RE 144.900, Rel. Ilmar Galvão, DJ 26.09.1997, em que se definiu que a mencionada regra de imunidade também alcançaria as rendas obtidas pela instituições de assistência social mediante a cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade; RE 116.188/SP, Rel. Sydney Sanches, DJ 16.03.1990, no qual se entendeu que a prestação de serviços de diversão pública por entidades de assistência social gozaria de imunidade tributária.

...

Isso porque as regras de imunidade tributária – embora imediatamente prescritivas, impondo aos entes federativos um dever de abstenção legislativa - têm por escopo a consecução de determinadas finalidades ou a preservação de certos valores consagrados no texto constitucional. E somente à luz dessas finalidades e valores, elas devem ser interpretadas.

A regra de imunidade não se afigura apenas como simples óbice à imposição de um gravame tributário, mas como a exclusão de uma determinada atividade, situação ou objeto do âmbito da tributação, com vistas ao atendimento de um escopo constitucional.

Nesse sentido o magistério de José Souto Maior Borges: “Sistematicamente através da imunidade resguardam-se princípios, ideias-força ou postulados essenciais ao regime político. Consequentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema de direito tributário. (...)”

Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa a assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade dos valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretendem manter livres das interferências ou perturbações da tributação (...)

A imunidade, diversamente do que ocorre com a isenção, não se caracteriza como regra excepcional frente ao princípio da generalidade do tributo” (BORGES. José Souto Maior. Isenções Tributárias. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184-185).

Por conseguinte, na definição do conteúdo semântico de um enunciado normativo que veicule uma imunidade tributária, deve-se perquirir sobre a finalidade constitucional que deu ensejo à sua instituição. Somente por intermédio desse esforço interpretativo, é possível definir se determinado fato está ou não excluído da competência impositiva de determinado ente.

Revela-se, pois, impróprio afirmar-se genericamente que as imunidades sempre deverão ser interpretadas de forma ampla ou restrita.

Apenas em relação às normas constitucionais que atribuem competência tributária e às normas legais que instituem isenções pode-se afirmar peremptoriamente que a interpretação constitucionalmente adequada é a restritiva ou a literal. As primeiras, por constituírem restrições à liberdade e à propriedade do cidadão. E as segundas, por se caracterizarem como regras excepcionais frente ao princípio da generalidade do tributo (BORGES, José Souto Maior, *op. cit.*, p. 185).

Assim, a admissão de uma interpretação ampla das normas de imunidade dependerá do contexto normativo e das circunstâncias do caso. Também devem ser ponderadas as finalidades e os princípios que a regra desonerativa busca resguardar com outros princípios e interesses também consagrados no texto constitucional.

A adoção, por esta Corte, de uma interpretação teleológica das normas de imunidade tributária se extrai facilmente da leitura das ementas dos seguintes julgados:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, D, DA CF/88. “ÁLBUM DE FIGURINHAS”. ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido (RE 221.239/SP, Rel. Ellen Gracie, DJ 06.8.2004).

“IMUNIDADE TRIBUTARIA. LIVRO. CONSTITUIÇÃO, ART. 19, INC. III, ALINEA ‘D’. EM SE TRATANDO DE NORMA CONSTITUCIONAL RELATIVA AS IMUNIDADES TRIBUTARIAS GENERICAS, ADMITE-SE A INTERPRETAÇÃO AMPLA, DE MODO A TRANSPARECEREM OS PRINCÍPIOS E POSTULADOS NELA CONSAGRADO . O LIVRO, COMO OBJETO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA, NÃO E APENAS O PRODUTO ACABADO, MAS O CONJUNTO DE SERVIÇOS QUE O REALIZA, DESDE A REDAÇÃO, ATÉ A REVISÃO DE OBRA, SEM RESTRIÇÃO DOS VALORES QUE O FORMAM E QUE A CONSTITUIÇÃO PROTEGE (RE 102.141/RJ. Rel. Carlos Madeira. DJ 29.11.1985).

No tocante ao estímulo às exportações, entendo razoável a sua admissão como diretriz decorrente do art. 3º, I, da Constituição, que estabelece como um dos objetivos da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional.

É possível extrair da Constituição Federal de 1988 clara orientação normativa no sentido da desoneração da atividade exportadora, com a finalidade de aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional. Nesse particular, cabe observar, sobretudo, as regras contidas nos arts. 153, § 2º, III, e 155, § 2º, X, da Constituição, que impedem a incidência do IPI e do ICMS sobre os produtos industrializados destinados ao exterior.” (RE 474132, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, DJe-231 DIVULG 30-11-2010 PUBLIC 01-12-2010 EMENT VOL-02442-01 PP-00026)” (destaquei) Igualmente representativo da jurisprudência consagrada nesta Suprema Corte, no que diz com a técnica de interpretação das imunidades constitucionais, o voto do Ministro Celso de Mello, na relatoria do agravo regimental no recurso extraordinário nº 327414, cujos fundamentos transcrevo:

“Com efeito, como já enfatizado na decisão ora agravada, a controvérsia constitucional suscitada na presente causa põe em evidência a discussão em torno da abrangência normativa da imunidade tributária a que se refere o art. 150, VI, “d”, da Constituição da República.

Devo registrar, neste ponto, conforme já destaquei no ato decisório ora impugnado, que dissinto, respeitosamente, da orientação majoritária que tem sido observada, no tema em análise, pela jurisprudência desta Suprema Corte.

É que, embora vencido no julgamento do RE 203.859/SP, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal consagrou entendimento restritivo a propósito da matéria em causa, sustento - com fundamento em autorizada lição doutrinária (HUGO DE BRITO MACHADO, “Curso de Direito Tributário”, p. 248, item n. 3.12, 20ª ed., 2002, Malheiros; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, p. 681, item n. 4.4.3, 17ª ed., 2002, Malheiros; REGINA HELENA COSTA, “Imunidades Tributárias”, p. 192, item n. 2.4.5, 2001, Malheiros, v.g.) – a possibilidade de interpretação extensiva do postulado da imunidade tributária, na hipótese prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição da República, considerando, para esse efeito, a própria teleologia da cláusula que impõe, ao Estado, essa específica limitação constitucional ao poder de tributar.

É preciso ter presente, na análise do tema em exame, que a garantia da imunidade estabelecida pela Constituição republicana brasileira, em favor dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI, “d”), reveste-se de significativa importância de ordem político-jurídica, destinada a preservar e a assegurar o próprio exercício das liberdades de manifestação do pensamento e de informação jornalística, valores em função dos quais essa prerrogativa de índole constitucional foi conferida, instituída e assegurada.

...

O instituto da imunidade tributária não constitui um fim em si mesmo. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado, na medida em que esse postulado fundamental, ao inibir, constitucionalmente, o Poder Público no exercício de sua competência impositiva, impedindo-lhe a prática de eventuais excessos, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas.” (RE 327414 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 07/03/2006, DJe-027 DIVULG 11- 02-2010 PUBLIC 12-02-2010 EMENT VOL-02389-03 PP-00635 RTJ VOL-00216- PP-00513)” (destaques no original)

Ressalto, igualmente, os fundamentos do voto-vista proferido pelo Ministro Moreira Alves, ao exame do agravo regimental no recurso extraordinário nº 205355, na parte em que analisa a interpretação constitucional das imunidades tributárias:

“1. Pedi vista destes autos em virtude de diversos aspectos relevantes que têm sido objeto da controvérsia que grassa na doutrina e na jurisprudência sobre

JURISPRUDÊNCIA

o tema nele versado: o alcance do § 3º do artigo 155 da Constituição Federal, no caso em sua redação originária, no que diz respeito a saber se a vedação nele contida abrange, ou não, a contribuição representada pelo FINSOCIAL.

...

Para tomar-se partido na controvérsia a que aludi de início, é mister que se enfrentem três questões:

a)- esse dispositivo trata de imunidade?

b)- que alcance tem o termo “tributo” aí empregado?

c)- qual o sentido da frase “nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País” que nele se encontra?

Passo a examinar cada uma dessas questões.

...

5. Mais complexa é a terceira questão: qual o sentido, no § 3º do artigo 155, da frase “nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País”?

Tenho como correta a crítica que a Professora Misabel Dersi faz, na atualização do livro de Aliomar Baleeiro (“Direito Tributário Brasileiro”, 11ª ed., p.530, Forense, Rio de Janeiro, 1999), à interpretação estritamente apegada à letra da Constituição e que, em resumo, é a que se segue. Se interpretado literalmente o texto constitucional em exame, essa interpretação restringiria a imunidade em causa aos tributos a que a Carta Magna expressamente aludisse a “operações” como sendo o núcleo material possível de sua hipótese de incidência, o que alcançaria apenas dois: o ICMS e o IOF. Sucede, porém, que, se assim fosse, a imunidade não teria razão de ser, pois dela o ICMS já está excluído, e, de outra parte, o IOF, por adstringir-se a operações de crédito, câmbio e seguros ou títulos e valores mobiliários, não estaria em causa. Ademais, não haveria também razão para que os impostos de importação e de exportação estivessem excluídos dessa imunidade, certo como é que eles, tecnicamente, não incidem sobre operações, mas, sim, respectivamente, sobre os fatos da entrada de produtos estrangeiros no território nacional e da saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território brasileiro.

De outra parte, tratando-se, como se trata, de imunidade e não de isenção, não se aplica o disposto no artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, que impõe a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Para a exegese da imunidade, como instituto constitucional que é, podem ser utilizados todos os métodos empregados na interpretação dos textos constitucionais, e, assim, sem se deixar de lado a exegese literal ou gramatical porque a interpretação não deve ultrapassar os limites do conteúdo significativo das palavras da norma, há de se usar necessariamente da interpretação lógica, onde, na hermenêutica constitucional, avulta o valor do elemento teleológico.

Ora, é manifesto que a finalidade a que visa a Constituição com essa imunidade é a de evitar que haja excessiva oneração fiscal desses bens - energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais - que são de vital importância para a economia nacional, e que, assim, teriam seus preços de venda demasiadamente aumentados. Isso decorre até do exame da base de cálculo dos impostos excepcionados pelo § 3º do artigo 155 da Constituição. Com efeito, em se tratando do ICMS, é ela o valor da operação, ou, na falta dele, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente; no imposto de importação, quando a alíquota é “ad valorem”, o preço normal que o produto alcançaria em venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País; e no imposto de exportação, igualmente quando a alíquota é “ad valorem”, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência. O mesmo, aliás, ocorria com o outro imposto que, na redação originária da Constituição de 1988, estava excluído dessa imunidade, e que era o imposto municipal de vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel, o qual foi extinto pela Emenda Constitucional nº 3/93.

Essa finalidade eminentemente econômica, que é a razão de ser da imunidade em causa, será atingida, na extensão necessária para que ela seja efetivamente alcançada, com a interpretação, estritamente técnica, que restrinja o sentido da expressão utilizada pela Constituição - “incidirá sobre as operações relativas a esses bens” - a tributos que tenham como fato gerador qualquer das operações negociais ou não, relativas a esses bens? Não me parece que assim seja. Basta atentar para a circunstância de que o exame de quais seriam os tributos que, por esse critério, seriam alcançados por essa imunidade, para se ver que essa exegese deve ser afastada por tornar a norma constitucional quase inócua. Com efeito, quais seriam eles? Afastados os já excepcionados por ela, os demais impostos

municipais e estaduais são apenas os previstos na Constituição e seus fatos geradores não são as operações pertinentes aos bens aludidos no § 3º do artigo 153, o mesmo ocorrendo com os federais nela previstos e com as contribuições de melhoria e as demais contribuições, inclusive as sociais, admitidas como tributos pela Carta Magna. Restariam os impostos federais, as contribuições a que alude o artigo 149 da Constituição e os empréstimos compulsórios que viessem a ser instituídos pela União e as taxas. Mas também com relação a esses tributos, a aplicação dessa imunidade dificilmente poderia ocorrer, tendo em vista que, quanto aos impostos, estão eles sujeitos às restrições do artigo 154, I (vedação à cumulatividade e à utilização do fato gerador ou da base de cálculo próprios dos previstos na Carta Magna) e os impostos excepcionados pelo § 3º do artigo 155 abarcam a quase totalidade de hipóteses de operações (mesmo quando usada essa expressão em sentido impróprio para abarcar a importação e a exportação) que podem ser fatos geradores de tributos dessa natureza, o mesmo se dando, e ainda com mais intensidade, com as taxas por incidirem elas necessária e diretamente sobre a atuação do Estado com relação ao contribuinte, quer por prestação de serviço público específico e divisível, quer por exercício do poder de polícia, e também com as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, por praticamente não poderem ter como fato gerador, em virtude de sua natureza, cada operação relativa a bens. Portanto, livre dessas peias ficariam, apenas, os empréstimos compulsórios que viessem a ser instituídos e que são excepcionais. Tal imunidade teria sido criada para alcançar apenas esse magérrimo saldo?

Incidência nesse texto, para se lhe dar sentido realmente útil, não é apenas a determinante do fato gerador do tributo, mas a que, de modo imediato ou mediato, se relacione exclusivamente às operações referentes aos bens em causa. Para finalidade exclusivamente econômica de imunidade concedida pela vital importância desses bens para a economia do País, é de dar-se aos termos que a instituíram significado que, embora não estritamente técnico, lhes permita alcançar plenamente esse fim.

Por isso, não tenho dúvida em interpretar esse texto constitucional como abrangendo não só a incidência de tributo que incida imediatamente sobre as operações relativas aos bens a que ele se refere, mas também aquele que incida mediatamente sobre elas, como o que tenha como fato gerador a receita exclusivamente decorrente dessas operações, cuja base de cálculo, por ser o valor dessa receita, venha a ser fator de aumento do preço de venda desses bens.

Aliás, em matéria de receita, é preciso fazer-se distinção que se me afigura indispensável, principalmente porque, no caso sob exame, se está no terreno da

interpretação, que é constitucional, do alcance de imunidade com finalidade exclusivamente econômica, e não no campo de igualdade de fatos geradores para se dizer que o fato gerador “operação” não se confunde com o fato gerador “produto dessa operação”. Há receita que decorre de atos econômicos ou jurídicos de naturezas diferentes e que é fato gerador de tributos diversos dos que têm como fato gerador esses atos singularmente considerados. Mas existe também receita que resulta simplesmente da multiplicidade da prática de atos econômicos ou jurídicos da mesma espécie e que é fato gerador de tributo a par do que tem como fato gerador cada um desses atos. Essa hipótese é a que sucede com relação a tributo que incida sobre operação relativa aos bens em causa e a tributo (como sucede com o FINSOCIAL) que incida sobre a receita bruta, apurada no final de determinado período, da reiteração da prática exclusiva dessa mesma operação, em que a base de cálculo do primeiro - e a base de cálculo é o aspecto econômico do tributo por ser a grandeza mensurável em que ele se assenta - seja o preço da venda e a do segundo seja o somatório desses preços em certo espaço de tempo, que a tanto corresponde economicamente a receita bruta exclusivamente resultante desses preços. Em ambos os casos, há substancialmente a incidência desses tributos sobre essas operações para o efeito econômico a que a imunidade em questão visa a evitar, pois é evidente que ambos acarretam a oneração do preço de venda, uma vez que também o segundo desses tributos permite que a cada operação realizada se saiba a parcela correspondente do tributo que, com as parcelas das outras operações da mesma natureza, virá, ao final do período, constituir a receita bruta dessas operações. Com todas as vênias, não me parece ter sentido que, no tocante a imunidade que tem por fim evitar que se onere o preço de venda de bens vitais à economia do País, se restrinja o seu alcance aos tributos que aumentam o preço de venda de cada uma dessas operações, e se exclua delas os que, por só serem devidos no fim de determinado período pela pluralidade da prática das mesmas operações, ocasionem esse aumento. (...)” (RE 205355 AgR, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1999, DJ 08-11-2002 PP-00021 EMENT VOL-02090-04 PP- 00636 - destaquei)

E, ao lado da uníssona compreensão de que, às imunidades constitucionais, aplicável a sistemática teleológica, firma-se nesta Casa jurisprudência pela adoção de modelo interpretativo que, ao perquirir sobre a abrangência do instituto, maximize a eficácia da norma constitucional. Nesse sentido, colho os seguintes precedentes:

“DECISÃO IMUNIDADE - ALCANCE - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - DISTRIBUIÇÃO DE LIVROS - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS -PRECEDENTES - NEGATIVA DE SEGUIMENTO. 1. Discute-se, na espécie, se a vedação constitucional ao poder de tributar relativa a “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” - artigo 150, inciso VI, alínea “d” - também se estenderia à distribuição de tais bens, ou se a imunidade estaria limitada à produção. 2. Cumpre emprestar à Constituição Federal a máxima eficácia. Confira-se a abrangência da imunidade na ementa do acórdão prolatado quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP, ocorrido em 26 de setembro de 1996, em sessão Plenária, do qual fui designado redator: IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos. O preceito constitucional há de merecer interpretação teleológica. A parte final da norma, ao conter referência a livros, jornais e periódicos, deve ser interpretada de forma integrativa, e não literal, de tal modo que não se pode dizer que somente se configura hipótese de imunidade quando em jogo a confecção dos bens, e não a distribuição destes. Essa óptica redundaria no esvaziamento da regra constitucional que disciplina o tema da maneira mais ampla possível. Nunca é demais lembrar a importância de todos os esforços, por menores ou insignificantes que pareçam ser, voltarem-se à preservação da liberdade e, como corolários, da liberdade de expressão e do acesso à informação. A distribuição dos livros, jornais e periódicos também está abrangida pela imunidade tributária, sob pena de se desconhecer o objetivo precípuo da norma constitucional, que, incansavelmente repito, tem de ser o de verdadeiro estímulo à veiculação de ideias e notícias, tal como inerente ao próprio Estado Democrático de Direito. Nessa toada, registro precedentes anteriores à Carta de 1988, em que a Corte, interpretando texto constitucional de outrora - artigo 19, inciso III, alínea “d”, da Emenda Constitucional nº 01/1969 -, cujo conteúdo é de todo semelhante ao atual, consignou a necessidade de se ampliar a compreensão do instituto da imunidade. (...) O Tribunal de origem, por haver enfatizado a necessidade de ampla proteção constitucional à educação, à cultura e à liberdade de comunicação e de pensamento, não divergiu da melhor interpretação conferida à Carta Maior pelo

Supremo. 3. Nego seguimento ao extraordinário.” (RE 453670, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 27/06/2005, publicado em DJ 10/08/2005 PP-00110 - destaques)

“A linha da jurisprudência desta Corte referente à imunidade tributária está “decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar”. Esta diretriz foi assentada no julgamento pelo Plenário do RE 237.718, rel. Min. Sepúlveda Pertence, por maioria, DJ de 06/09/2001 e consolida posicionamento anterior da Segunda Turma no RE 221.395, rel. Min. Marco Aurélio, unânime, DJ de 12/05/2000, que estendeu esta benesse aos imóveis de entidades religiosas destinados a escritórios, depósito de material e moradia de seus membros.” (RE 251772, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 24/06/2003, DJ 29-08-2003 PP-00037 EMENT VOL-02121-17 PP-03487)

“Decisão: ... A partir da moldura fática delineada no v. acórdão, incontroverso que a recorrente é entidade de educação que possui também caráter assistencial. Ponto incontroverso nos autos, também, é que o imóvel está vago, sem edificação, resultando, para o acórdão recorrido, o seu não enquadramento na definição legal. (fl. 254)

Todavia, essa situação fática, por si só, não é suficiente para afastar a imunidade, na esteira da jurisprudência desta Corte, que tem se inclinado à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.” (AI 674339, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 27/02/2013, publicado em DJe-043 DIVULG 05/03/2013 PUBLIC 06/03/2013)

Noutro turno, a apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. Relembro a dicção do preceito constitucional: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que

for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Nos termos do art. 155, § 2º, II, “b”, da Carta Constitucional, a não incidência e a isenção nas operações de saída implicam a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Mas, para as exportações – o que aqui sobreleva –, o tratamento é distinto. O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF, a um só tempo, imuniza as operações de exportação e assegura “*a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*”.

A finalidade desse dispositivo não é evitar a incidência cumulativa do ICMS, mas incentivar as exportações, desonerando, por completo, as mercadorias nacionais do seu ônus econômico e permitindo, dessa forma, que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos.

Nessa linha, sujeitar à incidência do PIS e da COFINS os valores auferidos pela transferência dos créditos de ICMS a terceiros significaria vilipendiar a letra e o escopo da imunidade estampada no art. 155, § 2º, X, “a”, da Carta Constitucional. Violar-se-ia a sua letra porque se estaria obstaculizando o integral “*aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*”, mediante a expropriação parcial dos créditos, na parcela correspondente à carga tributária advinda da incidência das contribuições citadas. Ofender-se-ia o seu escopo porque se estaria chancelando a exportação de tributos, nomeadamente do PIS e da COFINS incidentes sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, cujo ônus econômico fatalmente teria de ser acrescido ao valor das mercadorias oferecidas à venda pelas empresas exportadoras, abalando-se, assim, a sua competitividade no âmbito internacional e lesando-se, por consequência, a finalidade última do art. 155, § 2º, X, “a”, da Carta Constitucional: garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 3º, II e III, da Lei Fundamental.

Como bem assinalou a Juíza Federal Vânia Hack de Almeida no voto condutor do acórdão recorrido, a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das contribuições “*retiraria da imunidade seu pleno alcance [...] estar-se-ia dando com uma mão e retirando com a outra*” (fl. 147v.).

Inviável, portanto, a incidência da COFINS e do PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição de 1988.

Com a EC 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, inciso I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea “b”), conceito este mais largo, é verdade, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “*independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”.

Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário.

Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Conforme adverte José Antonio Minatel: “*há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário*”¹.

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da

1. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 244.

clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.²

Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita “algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio”, constituindo um “dado positivo para a mutação patrimonial”.³

O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera, de modo algum, receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

Nessa senda, José Antônio Minatel assinala que, na imensa maioria dos casos de recuperação de custos ou despesas, não resta configurada receita tributável, haja vista que:

... seu efeito econômico é de mera recomposição do patrimônio anteriormente desfalcado, ou recomposição da mesma disponibilidade preexistente, não caracterizando nova riqueza auferida, tampouco é proveniente de remuneração de esforço, direito ou atividade [...] A recuperação de custo ou despesa pode ser equiparada aos efeitos da indenização, pela similitude no caráter de recomposição patrimonial, guardadas as demais peculiaridades que tipificam os demais eventos.⁴

O modo de aproveitamento dos créditos é irrelevante para a sua qualificação como receita tributável. Em qualquer caso, trata-se de mera recuperação do montante pago a título de ICMS nas operações antecedentes, cuja finalidade é simplesmente desonerar a empresa exportadora do seu ônus econômico e, assim, evitar a nociva “exportação de tributos”.

Ainda que os valores do ICMS acumulado e transferido a terceiros fossem enquadrados como receita, não poderiam ser considerados na base de cálculo

2. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 126.

3. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da contribuição ao PIS). *IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*. n. 1, jan. 2001.p. 30.

4. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 218-9.

das contribuições PIS e COFINS porque o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, aplicável a todas as contribuições sociais, inclusive às de seguridade social, imuniza as receitas decorrentes de exportação, nestes termos:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001:

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

Noutras palavras, as receitas advindas da cessão a terceiros, por empresa exportadora, de créditos do ICMS são imunes, por se enquadrarem como “receitas decorrentes de exportação”. Com efeito, adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996, *verbis*:

“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. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000) § 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: I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado; 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”). Como a cessão do crédito só se viabiliza em função da exportação e, além disso, está vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas devem ser qualificadas como decor-

JURISPRUDÊNCIA

rentes da exportação para fins de aplicação da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Este, aliás, foi um dos fundamentos da sentença concessiva da segurança prolatada pela Juíza Federal Karine da Silva Cordeiro, que afirmou: ... *“a efetiva alteração patrimonial positiva da empresa se dá no momento da exportação, pois é nesse momento que ela adquire o direito de dispor do crédito de ICMS nas formas preconizadas no art. 25 da LC 87/96. Após, ao transferir o crédito para terceiros, o seu patrimônio permanecerá inalterado, porquanto não haverá ingresso de novos recursos, mas, tão-somente, a realização do crédito. [...] o direito de manter e aproveitar o crédito de ICMS trata-se de exceção conferida às operações de exportação”* (fl. 85).

Conclui-se que, ao reconhecer a ilegitimidade da incidência das contribuições PIS e COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos pela transferência a terceiros de créditos de ICMS, o acórdão recorrido de modo algum ofende os artigos 149, § 2º, I, 155, § 2º, X, “a”, e 195, *caput* e inciso I, “b”, da Constituição. Está, sim, dando-lhes aplicação, razão pela qual deve ser mantido.

Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União, mas nego-lhe provimento, assentando a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

Recurso extraordinário conhecido e não provido.

Aos recursos sobrestados, que aguardam a análise da matéria por esta Corte, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

22/05/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Senhor Presidente, quando essa matéria foi colocada à consideração do Superior Tribunal de Justiça, para que lá fosse examinado, do ponto de vista da legislação infraconstitucional, chegou-se à conclusão - e essa acabou sendo uma jurisprudência pacífica - exatamente idêntica à que chegou agora o voto da Ministra Rosa Weber.

Eu mesmo tive oportunidade de acompanhar esse entendimento.

Portanto, do ponto de vista infraconstitucional, não há nenhuma ilegalidade no entendimento de que o aproveitamento do crédito de ICMS, nessas circunstâncias, não é receita decorrente de operação sujeita à incidência do PIS e COFINS.

Agora, olhando a questão do ponto de vista constitucional, eu chego à mesma conclusão. A interpretação dada pelo acórdão recorrido não ofende qualquer norma da Constituição. Pelo contrário, dá concretude à cláusula constitucional do artigo 155, § 2º, inciso X, que assegura ao exportador o direito a aproveitamento do montante do ICMS cobrado nas operações anteriores a da exportação, aproveitamento que se dá, entre outros modos, mediante transferência dos correspondentes créditos a terceiros, a outros sujeitos passivos do mesmo Estado, segundo a Lei Complementar nº 87/96, artigo 25, § 1º, inciso II.

De modo que o meu voto é acompanhando o voto da Relatora.

22/05/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, egrégio Plenário, ilustre representante do Ministério Público, senhores advogados e estudantes aqui presentes. Senhor Presidente, eu tive também a honra de participar do Superior Tribunal de Justiça exatamente na mesma Turma a que pertenceu o meu eminente Colega Teori Zavascki, e, lá, sob o ângulo infraconstitucional, também esposamos esse entendimento. Não só por isso, mas restaria muito pouco a dizer diante do brilhantismo do voto da Ministra Rosa Weber, que esgotou o tema, com bastante singularidade, e das manifestas sustentações orais empreendidas da tribuna, tanto pela Fazenda Pública, quanto pelo advogado particular. Mas eu apenas queria fazer pequenas digressões coloquiais, Senhor Presidente, para demonstrar talvez quão assimilável seja esse resultado. Não é do desconhecimento de quem quer que atue no âmbito tributário que o regime de exportação tem um tratamento privilegiado. No Superior Tribunal de Justiça nós tivemos, durante anos, exatamente uma discussão sobre o denominado crédito-prêmio do IPI. E havia também, com relação a esse crédito-prêmio, algumas inserções nesse tema do aproveitamento.

JURISPRUDÊNCIA

Em segundo lugar, a pretensão do particular encontra previsão expressa na Constituição, em dois dispositivos específicos: no artigo 149, § 2º, que exige as receitas de exportação da incidência das contribuições sociais; e no artigo 155, inciso X, “a”, que, num sistema de integração normativa - aqui lembrado pelo Ministro Teori Zavascki -, vem ao encontro exatamente da Lei Complementar nº 87/96, que, no seu artigo 25, complementa o inciso X, alínea “a” - que regula exatamente as operações que se destinam ao exterior -, ressaltando que é assegurada a manufatura e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

E, como bem explicitou o nobre advogado, essas operações anteriores não são as operações de exportação, são aqueles créditos de ICMS que ele tem anteriormente à realização da exportação, através da aquisição de insumos etc. E, como bem se destacou, se esse crédito, pelo princípio da não cumulatividade, não é receita, por que esse outro, principalmente no regime privilegiado da exportação, há de ser considerado receita e tributado? Então a própria lei complementar veio taxativamente e integrou esses cânones constitucionais, permitindo esse aproveitamento do crédito, mediante a transferência a terceiro desses créditos remanescentes.

A Ministra Rosa Weber teve oportunidade de destacar, no seu longo voto, a posição uníssona da doutrina no sentido de que esse crédito que é repassado, pelo que ele é compensado através da transferência, não significa evidentemente nenhuma receita, isso é ressarcimento de custo e não se inclui no conceito de receita, que já foi há muito estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal.

Eu também cito, aqui, *en passant*, uma doutrina semelhante àquela que chega à mesma conclusão da Ministra Rosa Weber. Mas o mais importante, no meu modo de ver tudo isso, é que nós sabemos que, no âmbito tributário, a imunidade pode até ter uma interpretação extensiva, como mais ou menos essa a que Vossa Excelência se referiu em relação às operações de exportação e esses consectários, esses acessórios em relação à operação de exportação. Agora, a pretensão da Fazenda é uma pretensão que ou deriva de uma analogia que não pode criar tributação, ou de uma interpretação extensiva que não pode criar tributação. E o próprio fisco, para efeito de expungir qualquer dúvida - isso que me pareceu extremamente importante -, na Lei Federal nº 9.718, o art. 3º dispõe:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

(...)

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996.”

E também concordo com o eminente advogado quando afirma que essas normas ulteriores são normas interpretativas e, portanto, contemporâneas à lei interpretada, porque, no cenário federal, surgiram duas leis específicas para expungir qualquer dúvida sobre essa posição muito bem adotada pela Ministra Rosa Weber. A Lei nº 10.637/2002, quando trata da cobrança não cumulativa do PIS e do PASEP, dispõe no § 3º do art. 1º:

“§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

(Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009)”

E repisa essa mesma redação, na Lei nº 10.833/2003, em relação à CO-FINS. De sorte que, não bastasse a erudição do voto da Ministra Rosa Weber, a quem cumprimento mais uma vez, a própria base legal hoje existente no sistema normativo tributário indica quão acertada é a solução pelo desprovimento do recurso, nos termos do voto da Relatora.

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhor Presidente, cumprimento a eminente Relatora pelo voto trazido nesta data, mas também não deixo de cumprimentar as belas sustentações formuladas pela Fazenda Pública e pelo advogado dos contribuintes.

Início, Senhor Presidente, por dizer que eu não vejo, na letra *a* do inciso X do art. 155 da Constituição, quando, na parte final, se diz que será “*assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*”, uma imunidade em relação a integrem ou não esses créditos a receita.

O que se está colocando, nesse dispositivo - e veja que o art. 155 se dirige aos Estados, não se dirige à União -, é que esses créditos deverão, por parte daqueles entes da federação, ser assegurados. E dá-se, então, esse direito relativamente às exportações, no sentido de assegurar esses créditos.

Qual é a tese que desenvolve a Fazenda? A tese que desenvolve a Fazenda - e procurou explicitá-la, da tribuna, o procurador que fez a sustentação - é que, ao adquirir esses créditos, o exportador já os coloca no preço. Então, ele estaria tendo uma dupla vantagem, ele estaria tendo uma duplicidade de creditamento, porque ele repassa isso no preço do produto da exportação e, depois, numa operação que não é de exportação, numa operação que é interna, ele cede isso a terceiros. E, muito embora, essa cessão a terceiros seja colocada como valor a ser recuperado, e não como receita, isso não isenta esse valor da base de cálculo.

Ora, nós estamos a analisar sob a óptica da Constituição, nós não estamos, aqui, a analisar sob a óptica das leis infraconstitucionais. E, sob a óptica da Constituição, eu não vejo vedação de incidência da contribuição sobre o produto dessa cessão. E não vejo - como já disse - pela leitura da letra *a* referida, que ali haja uma imunidade em relação à contribuição social.

Por isso, Senhor Presidente, sem me alongar, porque já se desenha um resultado na linha do não provimento, farei juntar minhas razões por escrito, deixando claro que eu não vejo, nessa operação de cessão a terceiros, na venda desse crédito, operação de exportação. Qual é a operação de exportação que há nessa venda? Não há operação de exportação.

Por essas razões e por outras que farei juntar, eu dou provimento ao recurso, pedindo vênha àqueles que já proferiram seus votos.

22/05/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Cinge-se a controvérsia a verificar a possibilidade de se fazer incidir a CO-FINS sobre valores recebidos a título de créditos escriturais de ICMS cedidos onerosamente a terceiros, acumulados em operações e prestações anteriores e não repassados, em razão de a operação seguinte – a destinação de mercadorias para o exterior - ser imune, conforme o art. 155, X, a, da Constituição Federal, o qual estabelece:

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

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.”

Como se vê, a partir do texto constitucional, a problemática que se verifica, in casu, ocorre pelo fato de não haver como aproveitar os créditos de ICMS na forma tradicionalmente concebida pelo emprego da não cumulatividade.

Para evitar que o contribuinte não suporte a repercussão do imposto proveniente de valores repassados por outros entes da cadeia anterior, os fiscos dos Estados, autorizados na forma prevista pela LC nº 87/96, regulam formas alternativas de aproveitamento desses créditos acumulados.

A forma mais comum de se viabilizar o aproveitamento desses créditos acumulados é a cessão onerosa. Ao vender os títulos emitidos (cessão de direitos) o comerciante auferirá valores que são contabilizados como valores resgatáveis, ou “a recuperar”. Dessa forma, a importância entra no caixa sem transitar pela conta de receita, conforme já reconhecido na origem. Daí a impossibilidade, no entender do julgador, nesse primeiro momento, de se fazer incidir a COFINS.

Verifico que a tese da exclusão dos valores recebidos com a alienação dos créditos de ICMS encontra amparo em dois argumentos centrais: (i) o importe recebido com a venda dos créditos cedidos não traduz um ganho, ou seja, não é receita. Trata-se do ressarcimento do imposto pago por outros entes da cadeia; e (ii) os valores auferidos com os créditos cedidos estariam contemplados pela imunidade que acoberta a operação de exportação, em face da COFINS/PIS e perante o ICMS.

Ousamos divergir das conclusões externadas pela Eminente Ministra Rosa Weber, rogando vênias desde já à ilustre Relatora.

Em primeiro lugar, vislumbro uma problemática na adoção conjunta dos dois fundamentos acima. Se o importe recebido com a venda dos créditos cedidos a terceiros não é receita, constituindo-se mera recuperação de créditos, como pode estar inserido no conceito de “receita de exportação” e ser, conseqüentemente, imune à COFINS, na forma do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal? Ou bem tais valores traduzem um ganho e são receitas e, a partir dessa premissa, podemos discutir se são receitas de exportação e, portanto, imunes às contribuições em tela; ou bem não são receitas e não podemos avançar na defesa da tese da imunidade.

Feita esta distinção, avançamos sobre o argumento que respaldaria a não incidência, consistente em verificar se os valores auferidos traduzem tão somente um ressarcimento, de modo que, na operação de alienação dos créditos, não se apura um ganho, não havendo, a partir de tal premissa, receita em sentido jurídico.

A partir desse entendimento, o valor obtido com a venda seria a recuperação do imposto pago que não era próprio do exportador e, sim, daquele ou daqueles que o antecederam na cadeia. Essa jurisprudência é firme no Superior Tribunal de Justiça, para quem “a transferência de crédito de ICMS para terceiros não dá ensejo à incidência de PIS e COFINS, por não configurar receita, mas sim tributo” (AgRg no REsp 1318196/RS, Rel. Min. **Arnaldo Esteves Lima**, Primeira Turma, DJe de 24/8/12).

O entendimento externado no feito, confirmando o posicionamento do precedente acima, se legitima a depender da premissa adotada.

Segundo entendo - e essa é a premissa que adoto - a análise do fenômeno econômico que ocorre por trás do cenário narrado no aresto colacionado conduz a conclusão diversa. Ao meu sentir, o entendimento sedimentado no Superior Tribunal de Justiça e adotado pela Ilustre Relatora preteriu um substancial argumento deduzido pela Fazenda Nacional. Não sobrelevou-se o fato de que o

expurgo do encargo correspondente ao imposto pago nas operações anteriores se verifica por “dentro”, ou seja, no preço da mercadoria e que, portanto, o valor recebido pelo alienante dos créditos de ICMS é receita nova e não mera recuperação de crédito, apesar de, contabilmente, circular pela conta de “valores a recuperar”.

O princípio é básico. O que faz um comerciante toda vez que o processo produtivo revela um custo que não será recuperado? Acresce o custo no preço. E é isso é o que se verifica neste caso.

Ao dispor de créditos acumulados, provenientes de imposto pago em operações anteriores, o exportador promove a alienação. Ora, nessa operação haverá uma depreciação com relação ao valor nominal.

Obviamente, o deságio é justamente o que anima o interesse do adquirente. Se fosse adquirir os títulos com absoluta identidade com o valor real, o adquirente que compra o crédito para proceder à compensação pagaria logo seus impostos pela via ordinária. O Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio alertou, em sua manifestação, para a existência dessa diferença a menor (deságio) que se verifica na venda. Ainda que disponha da faculdade de ceder onerosamente os créditos, a compensação não seria completa em virtude do deságio. A faculdade de alienar o imposto pago ainda não seria equivalente ao emprego hodierno da não cumulatividade, que se daria, na compensação, com as saídas. Constatou-se que essa versão “artificial” da não cumulatividade, com a qual se pretende eliminar o encargo de operações anteriores sem que ocorra uma compensação, representa, de toda sorte, uma perda.

Diante do cenário descrito, é razoável crer que essa perda que descrevemos anteriormente não fique pairando na contabilidade do exportador. É bem de se observar que o exportador não assumirá o ônus aludido.

Imaginemos que um comerciante de Porto Alegre possua, em sua escrita, um crédito de cem reais. As mercadorias a serem remetidas para o Uruguai chegam na loja pelo preço de mil reais. O comerciante pretende um lucro de quinhentos reais. Como se dará esta operação? Se vender a mercadoria por mil e quinhentos reais, o comerciante ficará com um lucro de quatrocentos reais (valor da diferença entre entrada e saída menos o imposto). Ocorre que o comerciante mantém sua intenção de lucrar quinhentos reais. Como ele fará isso? Revenderá os produtos por mil e seiscentos reais. Nesse caso, os créditos ainda continuam em conta e serão alienados, com deságio é verdade. Mas, agora, o deságio não será problema, porque o custo já terá sido resgatado.

A venda do crédito representará um ganho real.

JURISPRUDÊNCIA

Em outras palavras, ao adquirir a mercadoria, o contribuinte adquire o bem que será exportado e o crédito das operações anteriores. Ambos formam um preço único que será repassado ao adquirente com a venda. O preço de venda compõe repasse do custo direto da mercadoria mais o repasse do ônus das operações anteriores (crédito) e o lucro.

Pela impossibilidade de fazer com que a venda seja equivalente à compensação tradicionalmente operada com a não cumulatividade, por força do deságio, que torna a operação atraente para o adquirente, o comerciante opta por não absorver o impacto da não utilização dos créditos. Ele repassa, ou seja, ele “vende o crédito” junto com a mercadoria.

Na lógica concebida no acórdão do Superior Tribunal de Justiça colacionado, o qual externa entendimento sedimentado por esta Corte, o contribuinte registra a perda e depois se recupera com a alienação. O raciocínio está perfeito, partindo da premissa de que houve uma perda inicial. Se há uma perda e depois um ganho, não há acréscimo. Não há acréscimo, não há receita, não há COFINS. A sequência se harmoniza. O problema é que esse cenário não se confirma do ponto de vista econômico.

Em nenhum momento o contribuinte registra a perda. A não cumulatividade não utilizada se desloca para o preço. No ato da venda são simultâneos a perda e o resgate. Quando parte para a alienação, o contribuinte já está no equilíbrio e o que sobrevier é lucro. Agora temos ganho, temos receita e temos COFINS. Se não houver o que recuperar, se entrar em caixa, é porque se acresceu um valor ao patrimônio.

O resultado da cessão onerosa é receita no sentido jurídico da aceção, uma vez que chega aos cofres do comerciante como acréscimo e pelo exercício de seu objeto social.

Firmado o entendimento de que os valores decorrentes da alienação dos créditos de ICMS são receitas, passamos a analisar, então, se tais receitas são decorrentes da exportação, de modo a legitimar a não incidência da COFINS, por força da regra de imunidade constante do art. 149, § 2º, I da Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 564.413, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, deixou assentado que a imunidade de que trata o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é objetiva, ou seja, a imunização é das receitas de exportação, e não das empresas exportadoras, o que é relevante para a interpretação da norma. Colho trecho do voto da Ministra Ellen Gracie, pelas substanciosas lições que de lá se extraem:

“A compreensão da amplitude da regra de imunidade não pode estar dissociada dos limites semânticos dos termos utilizados para estabelecê-la e da sua percepção harmônica com o sistema constitucional, sem alargamentos ou restrições. Não há que se dizer que as imunidades, como a do art. 149, § 2º, inciso I, mereçam interpretação ampliativa ou restritiva. Cabe ao intérprete ser fiel ao sentido e à extensão da norma tal qual ela se apresenta.

Note-se que, enquanto algumas imunidades estão a serviço de garantias fundamentais (a dos livros, em prol da livre manifestação do pensamento; a dos templos, em prol da liberdade de crença), o art. 149, § 2º, I, limita-se a elevar ao nível constitucional norma de desoneração das exportações, anteriormente veiculada mediante dispositivos das leis do PIS e da COFINS.

Há de se ter em conta, ainda, que o custeio da seguridade social é regido pelo princípio da universalidade do custeio e organizado tendo como objetivo a diversidade da base de financiamento, nos termos dos arts. 194 e 195 da Constituição, de modo que não se deve buscar interpretação que contrarie tais preceitos, reduzindo o custeio. Aliás, foi justamente com fundamento na previsão constitucional de que *a seguridade social será financiada por toda a sociedade* que esta Corte considerou abrangido pelo vocábulo *empregador*, constante da redação original do art. 195, I, da CF, inclusive *a pessoa jurídica empregadora em potencial* (RE 249.841-AgR, de minha relatoria).

O fato de cuidar-se de uma imunidade objetiva, por fim, também orienta o intérprete.

Isso porque as imunidades objetivas visam, como já se viu, a preservar da tributação determinadas grandezas, atividades ou operações consideradas em si mesmas, independentemente de quem as realize ou detenha.”

Na ocasião, a Ministra Ellen Gracie bem delimitou o alcance do que sejam “receitas de exportação”, nestes termos:

“Colocadas tais premissas, é necessário verificar o que se deve entender por *receitas de exportação*.

7. O art. 149, § 2º, I, refere-se às receitas de exportação, qualificadas, assim, pela sua origem.

Conceitualmente, receitas são os ingressos que a pessoa jurídica aufera e que se incorporam ao seu patrimônio, não se restringindo à noção de faturamento (receita percebida na realização do seu objeto ou atividade típica), mas abarcando

do também o produto de operações financeiras e de qualquer outra natureza, desde que revelador de capacidade contributiva.

Exportação, por sua vez, é a operação de envio ou prestação de bem ou serviço ao exterior.

Receita de exportação, pois, é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço.

Para o seu cotejo com outras bases econômicas, vejamos a inserção de tal dispositivo no texto constitucional.

Sobreveio o § 2º do art. 149 por força da EC 33/01, que acresceu à Constituição, simultaneamente, diversas normas relativas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, entre as quais: a) a imunidade das receitas de exportação; b) a autorização para instituição de contribuições sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; c) a definição da base tributável quando da adoção de alíquotas *ad valorem* e a permissão da adoção de alíquota específica. Sua natureza de receita, como ingresso que se incorpora ao patrimônio, justifica o tratamento.”

Podemos afirmar, a partir dessas lições, que a imunidade das receitas de exportação de que trata o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, no que se refere aos tributos incidentes sobre essa base econômica (COFINS/PIS), abrange as receitas que se originam da operação de exportação, ou seja, aquelas receitas que se incorporam ao patrimônio do exportador **adquiridas** com a venda de mercadorias ou serviços ao exterior. Essa foi a premissa adotada pela Corte no julgamento referido.

O argumento de que a máxima efetividade da norma de imunidade (e aqui estamos falando da COFINS/PIS) só se alcançaria caso os valores que ingressem no patrimônio do contribuinte com a venda de créditos de ICMS no mercado interno não integrem a base de cálculo da COFINS, no meu entender, parte de um ponto de vista estritamente econômico. Mas tal noção, importante para a elaboração de políticas fiscais, é de todo insuficiente quando se lida com as competências e com as leis tributárias.

Por outro lado, pode-se até argumentar que o aproveitamento dos créditos de ICMS visa a dar máxima efetividade à imunidade prevista no art. 155, X, a, da Carta Magna, relativamente ao ICMS, mas isso não implica necessariamente o alargamento da desoneração para outras bases econômicas, como as receitas decorrentes da exportação.

Ao que parece, a dinâmica do caso revela duas operações, que, embora, em tese, possam se correlacionar indiretamente, são distintas e autônomas em sua

essência. A primeira operação é a remessa ao exterior da mercadoria. A segunda, a cessão dos créditos acumulados dentro do território nacional.

Embora as operações possam ser consideradas como correlacionadas, pelo menos indiretamente, na medida em que só haverá crédito a ser cedido se não houver imposto na saída, as receitas adquiridas com a venda dos créditos não são receitas de exportação, ou seja, não são “ingressos provenientes de uma operação de exportação de bem ou serviço” (RE 564.413). Note-se que, se houver imposto devido, não haverá crédito a alienar. Imagine um exportador que pratique vendas internas e vendas ao exterior. Os créditos obtidos com as vendas ao exterior poderão ser aproveitados nas saídas internas. Teremos, nesse caso, um exportador que não aliena créditos, pois não haverá o que ceder, eis que os valores foram lançados como amortização das saídas que se operarem no território nacional. Temos uma operação que se inicia e se exaure no mercado interno.

O acúmulo de crédito proveniente da não cumulatividade não é consequência de exportação, mas de saídas desoneradas, seja por qual motivo for. Um determinado estado, por exemplo, pode desonerar a remessa de produtos de saúde para outro estado da federação vítima de uma catástrofe natural e permitir o aproveitamento de créditos acumulados nessas operações pela via da cessão. Indago: nessa situação, a alienação de tais créditos será desonerada dos demais encargos? É evidente que não.

Mais uma vez rendendo nossas sinceras homenagens ao judicioso voto da eminente Relatora e prestigiando todos os argumentos defendidos pelos Eminentes Ministros que a acompanharam, peço vênias para divergir, razão pela qual dou provimento ao recurso para reconhecer a incidência da COFINS na espécie.

É como voto.

22/05/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107 RIO GRANDE DO SUL

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107

VOTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Senhor Presidente, quero, inicialmente, parabenizar a Ministra Rosa Weber pelo brilhantíssimo voto, no qual faz levantamento e traz à rememoração de todos nós as decisões, a doutrina e as decisões deste Tribunal, na linha tratando essa matéria.

JURISPRUDÊNCIA

E, sem me alongar também, Senhor Presidente, porque vou votar exatamente no sentido de negar provimento - tal como já me manifestei sobre a matéria em alguns precedentes, pelo menos que trataram tangencialmente do tema, e até, sobre, especificamente, o artigo da Constituição -, também voto no sentido do que foi realçado pela Ministra Rosa Weber, ou seja, não há contrariedade à Constituição. Com as vênias do entendimento do eminente Dias Toffoli, a meu ver, o que se faz, aqui, é exatamente fazer com que a norma constitucional tenha concretude, segundo a teleologia proposta no sistema.

Razão pela qual acompanho, portanto, o voto da Ministra para negar provimento ao recurso.

22/05/2013 PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI – Senhor Presidente, nós estamos num momento histórico em que vários setores da sociedade insurgem-se contra aquilo que chamam de “custo Brasil”. Esse “custo Brasil” é integrado não apenas por ônus de natureza fiscal, mas também outros tipos de gravames que pesam sobre a indústria nacional, e que impedem que ela se desenvolva e que se torne um empreendimento nacional, à altura dos países desenvolvidos. Dentro deste “custo Brasil”, como têm apontado os especialistas, encontra-se, exatamente, o gravame que pesa sobre as exportações, e que onera sobremaneira este setor da atividade empresarial nacional.

Nós acabamos de verificar que, depois de intenso debate, aprovou-se, no Congresso Nacional, a medida provisória relativa aos portos, eliminando ou, pelo menos, diminuindo o gargalo que existia no que tange ao fluxo de mercadorias nacionais para o exterior e das que provêm do exterior para o País. Eu quero crer, Senhor Presidente, que estamos num cenário assemelhado a esse ao qual me referi, em que se cuida exatamente de desonerar as exportações.

Eu queria me associar aos argumentos muito bem expostos pela eminente Ministra Rosa Weber, que, como bem assentou a Ministra Cármen Lúcia, esgotou o assunto, a meu ver, do ponto de vista doutrinário e do ponto de vista jurisprudencial. Mas eu gostaria de assinalar um ponto que também já foi ventilado pelos Magistrados que me precederam: os créditos de ICMS não compõem, de forma nenhuma, o patrimônio da empresa e nem constituem renda própria ou

faturamento, nos termos do artigo 195, I, alínea b, da Constituição Federal. Eles são meras receitas escriturais, que, posteriormente, reverterão aos cofres da União, e, por isso, não podem integrar a base de cálculo do PIS e COFINS.

Nesse sentido, então, acompanho a Ministra Rosa Weber para negar provimento ao recurso da União.

22/05/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Senhor Presidente, também vou acompanhar as doudas lições exauridas do voto da Ministra Rosa Weber, que, eu diria, proferiu um voto antológico sobre a matéria. Gostaria de registrar os cumprimentos e acompanhar Sua Excelência.

22/05/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107 RIO GRANDE DO SUL

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, constatamos julgamento exemplar, considerada a sustentação feita da tribuna pelo Doutor Danilo Knijnik, e o voto substancioso da ministra Rosa Weber.

Percebo, passo a passo, a origem dos recordes na arrecadação tributária e tenho presente, em primeiro lugar, que o contribuinte não fatura tributo e, em segundo, que o Estado não pode dar com uma das mãos e tirar com a outra.

Também considero, Presidente, que não estamos a vislumbrar receita, aporte de riqueza, levando em conta o patrimônio da exportadora. O que há, em última análise – é impróprio falar de receita decorrente de crédito –, é recuperação de custo havido com o ingresso da matéria-prima tributada. Então, veio a Lei Complementar nº 87/96, em plena harmonia com a imunidade constitucional, presentes as importadoras, e versou a compensação de saldos credores, contemplando várias situações jurídicas: aquela em que possa haver transferência para estabelecimento diverso da empresa, a que a empresa, além das exportações, atua no mercado interno – e se entendermos que, não atuando, há a incidência do PIS/COFINS sobre essa recuperação, estaremos a adentrar o campo do tra-

JURISPRUDÊNCIA

tamento diferenciado, sem uma justificativa plausível, socialmente aceitável –, e o caso em que somente ocorrem as exportações. A não se concluir, como concluiu a ministra Rosa Weber, ter-se-á que caminhar para a glosa, ante a pecha de inconstitucional, da lei que resultou da Medida Provisória nº 451/2008, da Lei nº 11.941/2009, no que, para mim, no campo estritamente pedagógico e esclarecedor da matéria, afastou a incidência do PIS/COFINS sobre esses valores decorrentes da transferência do crédito.

A lei complementar como também a lei a que acabo de me referir são documentos, diplomas, corolários da imunidade prevista não só no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “a” – e é uma verdadeira imunidade –, mas também da imunidade que está estampada, sob o ângulo das contribuições e no tocante às empresas exportadoras, no artigo 149, § 2º, da Carta Federal. É preciso, como ressaltou o ministro Ricardo Lewandowski, ter atenção com a situação das empresas exportadoras, considerada a concorrência no mercado internacional.

Por isso, reportando-me a precedente do Tribunal – e diria que no recurso extraordinário ainda pendente de conclusão de julgamento, de nº 240.785/MG, do qual sou relator, já há seis votos quanto à inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS –, acompanho o voto proferido por Sua Excelência e desprovejo o recurso.

22/05/2013

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) - Também eu mantenho a decisão recorrida porque entendo que os créditos a que se refere a lei complementar não representam receita operacional da empresa. Trata-se, pura e simplesmente, de reparação de prejuízo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O desejável seria que a empresa exportadora pudesse, como ressaltou o advogado da tribuna, ir ao guichê do Estado e receber o crédito, e não transferi-lo, com deságio, como geralmente ocorre.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) -

É. Então, por isso, acompanhando o belíssimo voto da Ministra Rosa Weber, a quem eu felicito pela magnífica peça, eu nego provimento ao Recurso.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.107

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATORA : MIN. ROSA WEBER

RECTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) : SCHMIDT IRMAOS CALCADOS LTDA

ADV.(A/S) : DANILO KNIJNIK

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, conheceu e negou provimento ao recurso extraordinário, vencido o Ministro Dias Toffoli. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Falaram, pela recorrente, o Dr. Luiz Carlos Martins Alves, Procurador da Fazenda Nacional, e, pela recorrida, o Dr. Danilo Knijnik. Plenário, 22.05.2013.

Presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Teori Zavascki.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/ Luiz Tomimatsu

Assessor-Chefe do Plenário

(Ementa de acórdão disponibilidade no DJe-STF nº 231/2013, 22.11.2013, publicada em 25.11.2013, pp. 35/36).

Decisões monocráticas

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇOS. INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO DO BTN/F EM 1989 E 1990.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 242.689 (495)

ORIGEM :AMS - 9204232609 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :PARANÁ

JURISPRUDÊNCIA

RELATOR :MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S) :BRASPLAC INDUSTRIAL MADEIREIRA LTDA

ADV.(A/S) :VERA MARIA BÔA NOVA ANDRADE

RECDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário – paradigma da repercussão geral (tema 311) – que versa sobre a controvérsia acerca do correto índice a ser utilizado na correção monetária das demonstrações financeiras das pessoas jurídicas no ano-base de 1990.

Verifico que o Plenário desta Corte, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 208.526/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, no dia 20.11.2013, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário para declarar a inconstitucionalidade do artigo 30, § 1º, da Lei nº 7.730/89, e do artigo 30, caput, da Lei nº 7.799/89, bem como determinou a aplicação do resultado do julgamento ao regime da repercussão geral reconhecida no presente processo.

Ante o exposto, nos termos do artigo 543-B, § 3º, do Código de Processo Civil, dou provimento ao recurso extraordinário para o fim de reformar o acórdão recorrido e conceder a segurança no sentido de reconhecer o direito à parte recorrente à correção monetária nos termos da legislação revogada, em conformidade com o que restou decidido pelo Pleno deste Tribunal.

Publique-se.

Brasília, 20 de novembro de 2013.

Ministro GILMAR MENDES

Relator

(Decisão monocrática disponibilizada no DJe-STF nº 231/2013, 22.11.2013, publicada em 25.11.2013, p. 130).

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR. MP 2.158-35/2001. CONTROLADA SITUADA NA ILHA DA MADEIRA.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0029753-45.2002.4.03.6100/SP

2002.61.00.029753-5/SP

RELATORA : Desembargadora Federal CONSUELO YOSHIDA

APELANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : SP000006 DJEMILE NAOMI KODAMA E NAIARA PELLIZZARO DE

LORENZI CANCELLIER

APELADO : SANTOS SEGURADORA S/A

ADVOGADO : SP115154 JOSE AURELIO FERNANDES ROCHA e
outro

: SP097391 MARCELO TADEU SALUM

REMETENTE : JUÍZO FEDERAL DA 9 VARA SAO PAULO Sec Jud SP
DECISÃO

Trata-se de apelação e remessa oficial em mandado de segurança, com pedido liminar, impetrado por Santos Seguradora S/A em face do Delegado da Delegacia Especial das Instituições Financeiras na Capital do Estado de São Paulo, com o objetivo de recolher o IRPJ e a CSLL, apurados em relação aos lucros auferidos pela empresa controlada no exterior (*Valence Insurance Co. LTD.*), com base no art. 25, da Lei n.º 9.249/95 e art. 2º, da Lei n.º 7.689/88, afastando-se o disposto no art. 7º da IN SRF n.º 213/02 e no art. 74 da MP n.º 2158-35, alegando que o primeiro extrapolou a sua competência, invadindo matéria reservada à lei e que o segundo afrontou os princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, ao considerar que os lucros apurados por sociedades coligadas ou controladas no exterior são disponibilizados para a controladora ou coligada na data do balanço em que forem apurados.

O pedido de liminar foi deferido, tendo a União Federal interposto o agravo de instrumento n.º 2003.03.00.013568-8/SP, pleiteando a concessão de efeito suspensivo, o que foi indeferido por decisão de minha relatoria.

O r. Juízo *a quo* julgou procedente o pedido, concedendo a ordem. Não houve condenação em honorários advocatícios, nos termos das Súmulas n.º 512 do STF e n.º 105 do STJ.

A sentença foi submetida ao reexame necessário.

Apelou a União Federal, requerendo a reforma do julgado, alegando, em breve síntese, que o fato gerador do IRPJ e da CSLL se dá no momento em que o lucro auferido no exterior seja disponibilizado à pessoa jurídica domiciliada

JURISPRUDÊNCIA

no Brasil, o que se encontra em plena consonância com o disposto no art. 43, do Código Tributário Nacional, evitando que as empresas utilizem suas filiais no exterior para fins de evasão fiscal, em flagrante privilégio frente às coligadas que exerçam suas atividades no país.

Com contrarrazões subiram os autos a este E. Tribunal.

O Ministério Público Federal opinou pelo provimento da apelação e da remessa oficial.

Passo a decidir com fulcro no art. 557 e parágrafos do Código de Processo Civil, na redação dada pela Lei n.º 9.756/98.

Ressalto, de início, a importância da utilização do dispositivo em apreço para **simplicificação e agilização do julgamento dos recursos**, notadamente quando já existe pronunciamento consistente dos Tribunais Superiores acerca da matéria preliminar ou do próprio mérito.

No caso vertente, a impetrante, ora apelada, constituiu a empresa *Valence Insurance Co. LTD.*, sediada e domiciliada na Zona Franca da Madeira (ZFM), território português, com personalidade jurídica e objeto social distintos.

Dispõe o § 2º, do art. 43, do CTN, incluído pela Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001, *in verbis*:

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

(...)

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

Com base em tal dispositivo, foi editada a Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, cujo art. 74 a seguir transcrevo:

*Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, **os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou***

coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único - Os lucros apurados por controladora ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (Grifei)

Houve então a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os resultados positivos de equivalência patrimonial gerados por referida empresa coligada domiciliada no exterior, nos moldes do art. 7º, da IN n.º 213/02, cujo teor a seguir transcrevo:

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 2º Os resultados negativos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial deverão ser adicionados para fins de determinação do lucro real trimestral ou anual e da base de cálculo da CSLL, inclusive

§ 3º Observado o disposto no § 1º deste artigo, a pessoa jurídica:

I - que estiver no regime de apuração trimestral, poderá excluir o valor correspondente ao resultado positivo da equivalência patrimonial no 1º, 2º e 3º trimestres para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

II - que optar pelo regime de tributação anual não deverá considerar o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL apurados sobre a base de cálculo estimada;

III - optante pelo regime de tributação anual que levantar balanço e/ou balancete de suspensão e/ou redução poderá excluir o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL.

A questão acerca da constitucionalidade do art. 74, Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001 restou decidida, em 10/04/2013, pelo Plenário do Pretório

Excelso, no julgamento da ADI n.º 2.588, sendo oportuno trazer à colação o seguinte excerto, *in verbis*:

*Proseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. **O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001.***

Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa, que lavrará o acórdão. Não participaram da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que votaram em assentadas anteriores. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. (Grifei)

Nota-se, assim, que o E. STF conferiu interpretação conforme, para manter a higidez do art. 74, da MP n.º 2.158-35/2001 em relação a empresas controladas situadas em paraísos fiscais, ressaltando, contudo, a não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do referido dispositivo.

Com efeito, o aludido dispositivo, ao estabelecer a tributação no ano de sua edição e em períodos anteriores, violou frontalmente os princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade.

A respeito da segurança jurídica e da irretroatividade das leis tributárias, colho as lições de Roque Antônio Carrazza:

O Estado-de-Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade.

Nele impera a lei e, mais do que isto, a certeza de que, da conduta das pessoas não derivarão outras conseqüências jurídicas além das previstas, em cada caso e momento, pela lei já vigente. Quando o Poder Legislativo baixa leis retroativas, altera as condições básicas do Estado de Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, elas já não têm segurança, pois ficam à mercê, não só do direito vigente (o que é normal), mas, tam-

bém, de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas. Se isto acontece, o Estado-de-Direito soçobra.

A segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade.

Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados, impõe sejam as leis tributárias irretroativas.

(Curso de Direito Constitucional Tributário, 3ª edição, RT, São Paulo, 1991, p.p. 191/192)

Acerca do tema, mostra-se oportuna também a transcrição do seguinte ex-certo do informativo n.º 701, do E. Supremo Tribunal Federal, no que concerne ao julgamento do RE n.º 541.090/SC, *in verbis*:

*IR E CSLL: DISPONIBILIDADE DE LUCROS DE CONTROLADA OU COLIGADA NO EXTERIOR PARA CONTROLADORA OU COLIGADA NO BRASIL – 5 No tocante ao RE 611586/PR, por maioria, negou-se provimento ao recurso, consoante o que decidido na ADI 2588/DF. Consignou-se que a empresa recorrente seria controlada e situada em “paraíso fiscal”, de modo que a legislação impugnada seria aplicável ao caso. Vencido o Min. Marco Aurélio, que provia o recurso, na linha do voto proferido na ADI 2588/DF. **Por outro lado, no que se refere ao RE 541090/SC, interposto pela União, por votação majoritária, proveu-se parcialmente o recurso, para considerar ilegítima a tributação retroativa, haja vista a inaplicabilidade do parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, à luz do que decidido na ADI 2588/DF.** Registrou-se cuidar de empresas controladas fora de “paraíso fiscal”. O Min. Teori Zavascki reajustou o voto anteriormente proferido, no tocante à retroatividade tributária. Vencidos os Ministros Joaquim Barbosa, relator e Presidente, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, que desproviavam o recurso. Por fim, deliberou-se, por maioria, que os autos retornassem à origem para que houvesse pronunciamento acerca de eventual vedação de bitributação baseada em tratados internacionais. Considerou-se que a temática, embora suscitada, não teria sido debatida na origem, que decidira apenas quanto à inconstitucionalidade de lei, questão prejudicial em relação aos tratados. Vencido o Min. Dias Toffoli, que, ao enfrentar a matéria, considerava não existir bitributação na hipótese. O Min. Marco Aurélio, tendo em vista haver desprovido o recurso, não se manifestou a respeito. (STF, Informativo n.º 701 - 8 a 12 de abril de 2013) (Grifei)*

JURISPRUDÊNCIA

A definição do que sejam paraísos fiscais encontra-se prevista na Lei n.º 9.430/96, pelo que transcrevo o art. 24, § 4º e art. 24-A, parágrafo único, *in verbis*:

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

(...)

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:

I - não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II - conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente;

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III - não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV - não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

Por sua vez, com base em tais critérios e com fins elucidativos, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa n.º 1.037, de 04 de junho de 2010, relacionando países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados, havendo expressa menção à Ilha da Madeira, local em que se encontra instalada a Zona Franca da Madeira (ZFM) e consequentemente a empresa controlada pela apelada, *Valence Insurance Co. LTD.*, razão pela qual entendendo aplicável à presente hipótese o art. 74, da MP n.º 2.158-35/2001.

Nesse sentido, o seguinte precedente da Corte Regional da 1ª Região em caso bastante semelhante, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. LUCRO OBTIDO POR EMPRESAS CONTROLADAS COM SEDE NO EXTERIOR. ART. 74, DA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 2.158-35/2001. ADIN 2.588. INTERPRETAÇÃO CONFORME PARA MANTER A HIGIDEZ DO DISPOSITIVO EM RELAÇÃO A EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS EM PARAÍSOIS FISCAIS.

1. *De acordo com a Constituição e com a legislação de regência, o imposto de renda somente poderá incidir sobre o acréscimo patrimonial, representado este pelo ingresso de riqueza nova. Não se pode olvidar que a lei ordinária que instituiu a norma de incidência do imposto de renda não poderia ampliar o campo de incidência delimitado na norma constitucional, sob pena de violação ao art. 110, do CTN.*

2. *A Lei Complementar n.º 104/2001 incluiu o § 2º no art. 43, do CTN, cuja disposição remete à lei ordinária o poder de disciplinar as condições e o momento que se considerará a disponibilidade da receita ou de rendimentos oriundos do exterior, para fins de incidência tributária.*

3. *O art. 25, da Lei n.º 9.249/95 determinava que os lucros auferidos no exterior deveriam ser computados no balanço da controladora, levantado em 31 de dezembro de cada ano.*

4. *O art. 1º, da Lei n.º 9.532/97, no que concerne aos lucros auferidos por empresas controladas no exterior, especificava o momento em que os lucros da controlada deveriam ser adicionadas ao lucro líquido da controladora brasileira. Estabelecia que a adição se dava no exercício em que os lucros eram disponibilizados para a controladora brasileira, definindo que os lucros seriam considerados disponibilizados para a empresa no Brasil, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.*

5. *A Medida Provisória nº 2.158-35/01, entretantes, alterou o momento em que se consideraria a “disponibilização”, consignando que esta ocorre na data do balanço no qual os lucros tenham sido apurados.*

6. *Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil.*

7. *A matéria sob exame, apesar de ter proporcionado intensos debates ao longo da vigência da Medida Provisória nº 2.158-35/01 encontra-se, atualmente, pacificada pelo julgamento do Pleno do STF, concernente a ADIn 2588. Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação direta de inconstitucionalidade nº 2588 para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.*

8. *Analisando-se o arcabouço probatório jungido aos autos, observa-se que as Autoras controlam empresas situadas nas Ilhas Cayman (fl. 286) e nas Ilhas Virgens Britânicas, razão pela qual mantêm-se hígidos os termos do art. 74, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.*

9. *Apelação e remessa oficial providas.*

(TRF1, AC n.º 0013037-75.2004.4.01.3400/DF, Rel. Juiz Federal Convocado WILSON ALVES DE SOUZA, 5ª Turma Suplementar, e-DJF1 19/07/2013, p.1290)

Por outro lado, verifica-se que a IN n.º 213/02, em seu art. 7º, extrapolou os lindes do art. 74 da Medida Provisória n.º 2158-35/01, ao pretender incluir na base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro o resultado positivo da equivalência patrimonial, ou seja, a inclusão da parcela do resultado positivo da equivalência patrimonial excedeu o conceito de lucro previsto na Lei e na própria Medida Provisória, regulando como tributável fato não previsto em lei.

Assim sendo, conclui-se que o disposto no art. 7º da IN n.º 213/2002 feriu o princípio da legalidade insculpido no Texto Maior (arts. 5º, II e 150, I), e no art. 97 do CTN, ao tratar da tributação em decorrência dos resultados positivos de equivalência patrimonial, sem base legal para tanto.

Não é outro o entendimento adotado por esta C. Sexta Turma:

MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - AGRAVO RETIDO - NÃO CONHECIMENTO – ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA - EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - IMPOSTO DE RENDA E CSSL - IN Nº 213/2002 - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - VIOLAÇÃO CONFIGURADA.

1. Competia à agravante reiterar, por meio de requerimento exposto nas razões de apelação, a apreciação do recurso pelo Tribunal, ex vi do art. 523, § 1º, do CPC. Recurso não conhecido.

2. O impetrante apresentou prova documental suficiente e bastante ao reconhecimento, ao menos em tese, do direito líquido e certo postulado, sendo desnecessária a dilação probatória.

3. Não se volta a impetração contra lei em tese. Em verdade, busca a contribuinte resguardar-se da ação da autoridade administrativa a que está obrigada, inclusive por dever legal. Evidente que, sem o provimento jurisdicional pleiteado, estaria sujeita às sanções advindas do não cumprimento do ato normativo baixado.

4. A aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, resultante do capital, do trabalho ou da combinação de ambos os fatores, constitui fato gerador do Imposto de Renda, a teor do artigo 43 do CTN. Ocorre a disponibilidade econômica quando a renda vem a integrar o patrimônio do contribuinte; a disponibilidade jurídica, por seu turno, consiste na sua aquisição ficta, não efetiva.

5. O resultado positivo de equivalência patrimonial compreende não só o lucro, mas também a variação cambial, a valorização do ativo, dentre outros elementos. Pretender tributar esse resultado na data do balanço, antes de efetivamente disponibilizado para a empresa controladora por decisão dos sócios/lacionistas, contraria o conceito legal de aquisição de renda.

6. O disposto no art. 7º, § 1º, da IN nº 213/2002 não observou o princípio da legalidade, pois inovou no tratamento tributário do resultado de equivalência patrimonial, extrapolando os lindes regulamentares do ato normativo infralegal.

(TRF3, AMS n.º 0003286-92.2003.4.03.6100, Rel. Juiz Convocado HERBERT DE BRUYN, Sexta Turma, j. 21/02/2013, e-DJF3 28/02/2013).

JURISPRUDÊNCIA

Em face de todo o exposto, com fulcro no art. 557, § 1º-A, do CPC e na S. 253/STJ, **dou parcial provimento à apelação e à remessa oficial** para reconhecer a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 ao presente caso, restando vedada, contudo, a aplicabilidade retroativa do seu parágrafo único, nos termos do que decidiu o E. STF no julgamento da ADI nº 2.588, afastando-se ainda a incidência do art. 7º da IN nº 213/2002.

Publique-se e, após o decurso do prazo legal, baixem os autos à Vara de origem.

Intimem-se.

São Paulo, 26 de novembro de 2013.

GISELLE FRANÇA

Juíza Federal Convocada

(Decisão monocrática publicada no DE da JF 3ª Região, divulgação 06.12.2013, pp. 15901595).

Ementas

ISS. TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS. AÇÃO RESCISÓRIA.

SEGUNDO AG.REG. NA AÇÃO RESCISÓRIA 2.105

ORIGEM :AR - 6190 - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PROCED. :RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

AGTE.(S) :MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

ADV.(A/S) :ANA MARIA DA SILVA BRITO

AGDO.(A/S) :SINDICATO DOS BANCOS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

AGDO.(A/S) :SINDICATO DAS SOCIEDADES E CORRETORES DE FUNDOS PÚBLICOS E CÂMBIO DO RIO DE JANEIRO

AGDO.(A/S) :ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS BANCOS DE INVESTIMENTOS

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao agravo regimental. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes e, ocasionalmente, o Ministro Joaquim Barbosa. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski (Vice-Presidente). Plenário, 19.09.2013.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. AÇÃO RESCISÓRIA. ART. 485, V, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO OCORRÊNCIA. MÉRITO. ISS. ENTIDADES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL. LEI COMPLEMENTAR QUE AFASTA A TRIBUTAÇÃO. AGRAVO IMPROVIDO.

I – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

II – A Lei Complementar federal 56/1987, que institui hipótese de não incidência do ISS sobre atividades desempenhadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil foi recepcionada pela Constituição de 1988.

III – Agravo regimental improvido

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 205/2013, divulg 15.10.2013, public 16.10.2013, p. 18).

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 9.363/96. ISONOMIA DE VALORES. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO NO JUDICIÁRIO.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 586.997

ORIGEM :AC - 200270000336300 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) :FAMOSSUL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA

ADV.(A/S) :JOÃO JOAQUIM MARTINELLI E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :UNIÃO

JURISPRUDÊNCIA

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Unânime. Impedido o Senhor Ministro Luiz Fux. Presidiu, este julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. 1ª Turma, 13.8.2013.

EMENTA

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. IPI. Crédito presumido. Lei nº 9.363/96. Pretensão de majoração de alíquota. Questão infraconstitucional. Afronta reflexa. Isonomia. Poder Judiciário como legislador positivo. Impossibilidade. Precedentes.

1. A controvérsia relativa a restrições ou percentuais de alíquota do crédito presumido do IPI foi dirimida à luz de preceitos inseridos na Lei nº 9.363/96, sendo certo que a ofensa reflexa à Constituição do Brasil não enseja a interposição de recurso extraordinário.

2. Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, não cabendo a ele, com base no princípio da isonomia, majorar alíquota de créditos presumidos concedidos por lei.

3. Agravo regimental não provido.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 205/2013, divulg 15.10.2013, public 16.10.2013, p. 23).

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. IRPJ. FUSÃO, CISÃO, INCORPORAÇÃO.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 604.314

ORIGEM :AMS - 200172050034314 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) :CIA HERING

ADV.(A/S) :HENRIQUE GAEDE E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Por maioria de votos, a Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio. Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. 1ª Turma, 13.8.2013.

EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. IRPJ. FUSÃO, CISÃO, INCORPORAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA À LUZ DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA E DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. AFRONTA REFLEXA.

1. Pretensão de afastar a vedação contida no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 e no Regulamento do Imposto de Renda (art. 514), relativamente à compensação dos prejuízos fiscais da sucedida pela sucessora por incorporação, fusão ou cisão.

2. No caso concreto, a contenda foi decidida à luz da legislação infraconstitucional pertinente (Leis nºs 6.404/76, 8.541/92, 9.430/96, Código Tributário Nacional, Decreto-Lei nº 2.341/87 e Decreto nº 3.000/99), sendo certo que eventual afronta ao texto constitucional, caso ocorresse, se daria de forma meramente reflexa ou indireta.

3. Agravo regimental não provido.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 205/2013, divulg 15.10.2013, public 16.10.2013, p. 23).

ITR. ISENÇÃO. AVERBAÇÃO DA ÁREA DA RESERVA LEGAL NO REGISTRO DE IMÓVEIS. NECESSIDADE.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.027.051 - SC (2011/0231280-0)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

EMBARGANTE : FISCHER S A COMERCIO INDUSTRIA E AGRICULTURA

ADVOGADO : SILVIO LUIZ DE COSTA E OUTRO(S)

EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. ITR. ISENÇÃO. ART. 10, § 1º, II, a, DA LEI 9.393/96. AVERBAÇÃO DA ÁREA DA RESERVA LEGAL NO REGISTRO DE IMÓVEIS. NECESSIDADE. ART. 16, § 8º, DA LEI 4.771/65.

1. Discute-se nestes embargos de divergência se a isenção do Imposto Territorial Rural (ITR) concernente à Reserva Legal, prevista no art. 10, § 1º, II, a, da Lei 9.393/96, está, ou não, condicionada à prévia averbação de tal espaço no registro do imóvel. O acórdão embargado, da Segunda Turma e relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, entendeu pela imprescindibilidade da averbação.

2. Nos termos da Lei de Registros Públicos, é obrigatória a averbação “da reserva legal” (Lei 6.015/73, art. 167, inciso II, nº 22).

3. A isenção do ITR, na hipótese, apresenta inequívoca e louvável finalidade de estímulo à proteção do meio ambiente, tanto no sentido de premiar os proprietários que contam com Reserva Legal devidamente identificada e conservada, como de incentivar a regularização por parte daqueles que estão em situação irregular.

4. Diversamente do que ocorre com as Áreas de Preservação Permanente, cuja localização se dá mediante referências topográficas e a olho nu (margens de rios, terrenos com inclinação acima de quarenta e cinco graus ou com altitude superior a 1.800 metros), a fixação do perímetro da Reserva Legal carece de prévia delimitação pelo proprietário, pois, em tese, pode ser situada em qualquer ponto do imóvel. O ato de especificação faz-se tanto à margem da inscrição da matrícula do imóvel, como administrativamente, nos termos da sistemática instituída pelo novo Código Florestal (Lei 12.651/2012, art. 18).

5. Inexistindo o registro, que tem por escopo a identificação do perímetro da Reserva Legal, não se pode cogitar de regularidade da área protegida e, por conseguinte, de direito à isenção tributária correspondente. Precedentes: REsp 1027051/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17.5.2011; REsp 1125632/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2009; AgRg no REsp 1.310.871/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14/09/2012.

6. Embargos de divergência não providos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Seção do Superior Tribunal de Justiça prosseguindo no julgamento, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Ari Pargendler e Arnaldo Esteves Lima, conhecer dos embargos, mas lhes negar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Eliana Calmon, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília (DF), 28 de agosto de 2013(Data do Julgamento)

(Ementa publicada no DJe nº 1391, publicação 21.10.2013, p. 1225/1226).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ALIMENTOS PARA CÃES E GATOS. CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA. ALÍQUOTA.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.307.904 - SP (2013/0053787-7)

RELATOR : MINISTRO ARI PARGENDLER

EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMBARGADO : MOGIANA ALIMENTOS S/A

ADVOGADO : ABELARDO PINTO DE LEMOS NETO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ALIMENTOS PARA CÃES E GATOS. CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA. ALÍQUOTA. Tratando-se de produto com enquadramento específico na Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI) - alimentos para cães e gatos, acondicionados para venda a retalho - é indevida a sua inclusão em código diverso, de caráter genérico. Embargos de divergência providos.

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça “Proseguindo no julgamento, a SEÇÃO, por unanimidade, conhecer dos embargos e dar-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. A Sra. Ministra Eliana Calmon (voto-vista) e os Srs. Arnaldo Esteves Lima, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Ausentes, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho e a Sra. Ministra Marilza Maynard (Desembargadora Convocada do TJ/SE).

Brasília, 25 de setembro de 2013 (data do julgamento).

(Ementa publicada no DJe nº 1391, publicação 21.10.2013, p. 1228/1229).

TARIFA DE SERVIÇO DE ESGOTAMENTO SANITÁRIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COLETA E TRANSPORTE DOS DEJETOS. INEXISTÊNCIA DE REDE DE TRATAMENTO. LEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.339.313 - RJ (2012/0059311-7)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

RECORRENTE : COMPANHIA ESTADUAL DE ÁGUAS E ESGOTOS - CEDAE

ADVOGADOS : BRUNO CESAR ALVES PINTO E OUTRO(S)
RENATA DO AMARAL GONÇALVES E OUTRO(S)

RECORRIDO : UILTO MELO

ADVOGADOS : EDSON CARVALHO RANGEL

MARIA FRANCISCA MOURA DO NASCIMENTO E OUTRO(S)

INTERES. : DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO - “AMICUS CURIAE”

INTERES. : ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE CONSUMIDORES DE ÁGUA E ESGOTO - ANCONAE - “AMICUS CURIAE”

ADVOGADOS : EDSON CARVALHO RANGEL E OUTRO(S)
THIAGO ALVIM E OUTRO(S)

INTERES. : ESTADO DO RIO DE JANEIRO - “AMICUS
CURIAE”

PROCURADORA : MARÍLIA MONZILLO DE ALMEIDA AZE-
VEDO E OUTRO(S)

INTERES. : ASSOCIAÇÃO DE DEFESA DOS CONSUMI-
DORES DA ZONA OESTE - ADECONZO - “AMICUS CURIAE”

ADVOGADO : MÁRIO LEONARDO B ALARCON E
OUTRO(S)

INTERES. : CELSO CORDEIRO JUNIOR - “AMICUS
CURIAE”

ADVOGADO : CELSO CORDEIRO JUNIOR (EM CAUSA
PRÓPRIA)

INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS
ESTADUAIS DE PROCESSAMENTO DE DADOS - “AMICUS CURIAE”

ADVOGADO : ELIZABETH COSTA DE OLIVEIRA GÓES

EMENTA

ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. SERVIÇO DE ESGOTAMENTO SANITÁRIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COLETA E TRANSPORTE DOS DEJETOS. INEXISTÊNCIA DE REDE DE TRATAMENTO. TARIFA. LEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

1. Não há violação do artigo 535 do CPC quando a Corte de origem empre-
ga fundamentação adequada e suficiente para dirimir a controvérsia.

2. À luz do disposto no art. 3º da Lei 11.445/2007 e no art. 9º do Decreto
regulamentador 7.217/2010, justifica-se a cobrança da tarifa de esgoto quando a
concessionária realiza a coleta, transporte e escoamento dos dejetos, ainda que
não promova o respectivo tratamento sanitário antes do deságue.

3. Tal cobrança não é afastada pelo fato de serem utilizadas as galerias de
águas pluviais para a prestação do serviço, uma vez que a concessionária não só
realiza a manutenção e desobstrução das ligações de esgoto que são conectadas
no sistema público de esgotamento, como também trata o lodo nele gerado.

JURISPRUDÊNCIA

4. O tratamento final de efluentes é uma etapa posterior e complementar, de natureza sócio-ambiental, travada entre a concessionária e o Poder Público.

5. A legislação que rege a matéria dá suporte para a cobrança da tarifa de esgoto mesmo ausente o tratamento final dos dejetos, principalmente porque não estabelece que o serviço público de esgotamento sanitário somente existirá quando todas as etapas forem efetivadas, tampouco proíbe a cobrança da tarifa pela prestação de uma só ou de algumas dessas atividades. Precedentes: REsp 1.330.195/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 04.02.2013; REsp 1.313.680/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 29.06.2012; e REsp 431121/SP, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 07/10/2002.

6. Diante do reconhecimento da legalidade da cobrança, não há o que se falar em devolução de valores pagos indevidamente, restando, portanto, prejudicada a questão atinente ao prazo prescricional aplicável as ações de repetição de indébito de tarifas de água e esgoto.

7. Recurso especial provido, para reconhecer a legalidade da cobrança da tarifa de esgotamento sanitário. Processo submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Seção do Superior Tribunal de Justiça prosseguindo no julgamento, por maioria, vencido o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Eliana Calmon, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator.

Licenciado o Sr. Ministro Ari Pargendler.

Brasília (DF), 12 de junho de 2013(Data do Julgamento).

(Ementa publicada no DJe nº 1391, publicação 21.10.2013, p. 1230/1231).

IPU. COLÔNIA DE FÉRIAS DE ENTIDADE IMUNIDADE. NÃO ABRANGÊNCIA.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 268.277

ORIGEM :AC - 7134927 - 1º TRIBUNAL DE ALCADA

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) :SINDICATO DOS EMPREGADOS VENDEDORES E VIAJANTES DO COMÉRCIO NO ESTADO DE SÃO PAULO

ADV.(A/S) :NIVALDO PESSINI E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :MUNICÍPIO DA ESTÂNCIA BALNEÁRIA DE PRAIA GRANDE

ADV.(A/S) :MARIA INEZ B. NOWILL MARIANO

Decisão: Por maioria de votos, a Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio. Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. 1ª Turma, 3.9.2013.

EMENTA

Agravo regimental em recurso extraordinário. Imunidade. Artigo 150, inciso IV, alínea c, § 4º, da Constituição Federal. IPTU. Inexistência. Colônia de férias. Patrimônio não ligado às finalidades essenciais do sindicato. Análise de fatos e provas. Súmula nº 279/STF. Precedentes.

1. O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que, tendo o acórdão recorrido afirmado que a colônia de férias não é destinada às finalidades essenciais do sindicato, para se chegar a entendimento diverso, seria necessário o reexame dos fatos e das provas constantes dos autos, o que é inadmissível em sede de recurso extraordinário. Incidência da Súmula nº 279/STF. Precedentes.

2. Agravo regimental não provido

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 215/2013, divulg 29.10.2013, public 30.10.2013, p. 54).

CADIN. CONSTITUCIONALIDADE DA INSCRIÇÃO DE CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE IMPEDIMENTO AO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO
663.692

ORIGEM :AC - 990101890372 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) :GUAÇU S/A DE PAPÉIS E EMBALAGENS

JURISPRUDÊNCIA

ADV.(A/S) :NELSON LACERDA DA SILVA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Unânime. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Luiz Fux. Presidiu, este julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. 1ª Turma, 17.9.2013.

EMENTA

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Inscrição no CADIN. Constitucionalidade. ADI nº 1.454/DF. Restrição em lei e decreto estaduais. Normas de direito local. Súmula nº 280/STF. Impedimento de contratar com a administração pública. Não demonstração de incidência das Súmulas nºs 70, 323 e 547/STF.

1. O acórdão recorrido decidiu acerca da manutenção do registro do contribuinte no CADIN, forte no argumento de que a restrição imposta pela lei estadual seria no sentido da impossibilidade de contratar com a administração pública estadual, não vedando o exercício de atividade profissional, concluindo que o procedimento encontraria amparo na Lei estadual nº 12.799/08 e no Decreto nº 53.455/08, normas de direito local, pelo que incide a Súmula nº 280/STF.

2. A agravante sequer se insurge contra os normativos estaduais que impõem a alegada restrição, limitando-se a sustentar, genericamente, a incidência das Súmulas nºs 70, 323 e 547/STF, sem, no entanto, demonstrar em que medida os verbetes sumulares não foram respeitados.

3. Constitucionalidade do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN) reconhecida na ADI nº 1454/DF, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 3/8/07. Na ocasião, o Tribunal não vislumbrou “como a simples obrigatoriedade da consulta ao cadastro, possa ser tida como prévio e formal impedimento para o mútuo ou a celebração dos atos previstos no citado art. 6º, nem, ainda, como forma – mesmo indireta – de ser o interessado compelido a pagamentos.”

4. Agravo regimental não provido.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 227/2013, divulg. 18.11.2013, public. 19.11.2013, p. 51/52).

SONEGAÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. MULTA DE 150% DO DÉBITO. LEGITIMIDADE.

AC - 563225/PE - 0003499-59.2011.4.05.8300

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL GERALDO APOLIANO

ORIGEM : 22ª Vara Federal de Pernambuco (Privativa para Execuções Fiscais)

APTE : AUTOZERO PEÇAS E SERVIÇOS LTDA

ADV/PROC : RAIMUNDO DE SOUZA MEDEIROS JÚNIOR e outros

APDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. AÇÃO ANULATÓRIA. INFRAÇÃO. FRAUDE EVIDENCIADA. SONEGAÇÃO FISCAL. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. CARÁTER NÃO-CONFISCATÓRIO.

1. Apelação ratificando os termos apresentados na inicial, alegando, em síntese, a existência de multa excessiva, de caráter confiscatório, violando os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, e do não-confisco. Sustentou o erro na consideração do caráter fraudulento da sonegação fiscal do devedor, pois, no caso, não haveria fraude dolosa, conforme dispõem o art. 44, II, da Lei 9.430/96 e o art. 72 da Lei n. 4.502/64.

2. Infrações (atos fraudulentos - dificuldade em disponibilizar os livros contábeis obrigatórios da empresa à Receita Federal, que estavam sem as formalidades e em má conservação; e apresentação de declarações falsas à Receita, além de sonegação fiscal) que geraram CDA's cobradas em execução fiscal com multa no percentual de 150% do valor do tributo sonegado. Fraude evidenciada.

3. CDA's cobradas em execução fiscal, no toante ao valor da multa aplicada - R\$ 212.238,83, fixada no percentual de 150% do valor do tributo sonegado R\$ 141.492,69.

4. Proporcionalidade e razoabilidade na multa arbitrada em razão condição financeira da empresa Autora (autora não apresentou ao juízo sua atual e real situação financeira, nem o faturamento dos últimos anos, porém parcelou a dívida fiscal, de forma que está podendo honrar com o passivo tributário), da finalidade preventiva, e da gravidade da conduta do contribuinte.

JURISPRUDÊNCIA

5. Legalidade da multa aplicada de 150%, com fulcro no parágrafo 1.º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que são partes as acima identificadas.

Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, negar provimento à Apelação, nos termos do relatório, voto do Desembargador Relator e notas taquigráficas constantes nos autos, que passam a integrar o presente julgado.

Recife (PE), 21 de novembro de 2013.

Desembargador Federal Rubens de Mendonça Canuto

(Relator Convocado)

(Ementa publicada no DJe TRF5 nº 228/2013, disponibilização 29.11.2013, p. 109).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE VERBAS SEM CARÁTER REMUNERATÓRIO. CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS. NECESSIDADE DE INCLUSÃO NO PÓLO PASSIVO.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0003033-17.2011.4.03.6103/SP

No. ORIG. : 00036746720104036126

2 Vt SANTO ANDRE/SP

2011.61.03.003033-9/SP

RELATOR : Desembargador Federal JOSÉ LUNARDELLI

APELANTE : BOLDCRON TECHNOLOGIES COM/ E SERVICOS LTDA

ADVOGADO : SP172548 EDUARDO PUGLIESE PINCELLI e outro

APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : SP000001 MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E AFONSO GRISI NETO

APELADO : OS MESMOS

REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 1 VARA DE S J CAMPOS SP

No. ORIG. : 00030331720114036103 1 Vt SAO JOSE DOS CAMPOS/SP

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. AUXÍLIO-DOENÇA. HORA EXTRA. PERICULOSIDADE. INSALUBRIDADE. NOTURNO. SALÁRIO-MATERNIDADE. REPOUSO SEMANAL REMUNERADO. ADICIONAL POR TRANSFERÊNCIA. ADICIONAL DE SOBREAVISO. BANCO DE HORAS. METAS. SALÁRIO ESTABILIDADE GESTANTE - SALÁRIO ESTABILIDADE CIPA - SALÁRIO ESTABILIDADE ACIDENTE DE TRABALHO. GRATIFICAÇÃO NATALINA. COMPENSAÇÃO. LIMITAÇÃO DA REPETIÇÃO AOS RECOLHIMENTOS PROVADOS NOS AUTOS

1. Se a impetrante pretendesse afastar as contribuições destinadas a terceiros, deveria ter impetrado o Mandado de Segurança também contra estes, pois, nesse caso, os destinatários das contribuições a terceiros também devem integrar a lide, pois são litisconsortes passivos necessários, em razão de que o resultado da demanda que eventualmente determine a inexigibilidade da contribuição afetará direitos e obrigações não apenas do agente arrecadador, mas também deles, nos termos do previsto no artigo 47 do CPC.

2. Proposta a causa em sede de mandado de segurança em face da Autoridade Fiscal, não se cogita de provimento jurisdicional que alcance, com efeitos concretos, pessoas jurídicas (fundos e entidades como SEBRAE, SESC, FNDE, SENAI, SENAC, INCRA etc) que não compuseram a relação processual. Precedentes.

3. Quanto ao auxílio-acidente, de fato não houve tal pleito na inicial. Todavia, até porque não reconhecida a inexigibilidade pela sentença, trata-se de mera conjectura, análise sobre a questão, que em nada altera a sorte da demanda.

4. O empregado afastado por motivo de doença não presta serviço e, por isso, não recebe salário durante os primeiros 15 (quinze) dias de afastamento. A descaracterização da natureza salarial afasta a incidência da contribuição à Seguridade Social.

5. A Primeira Seção do STJ - Superior Tribunal de Justiça acolheu, por unanimidade, incidente de uniformização, adequando sua jurisprudência ao entendimento firmado pelo STF, segundo o qual não incide contribuição à Seguridade Social sobre o terço de férias constitucional, posição que já vinha sendo aplicada pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais

6. O aviso prévio indenizado não compõe o salário de contribuição, uma vez que não há trabalho prestado no período, não havendo, por consequência, retribuição remuneratória por labor prestado.

7. É pacífico no Superior Tribunal de Justiça que incide contribuição previdenciária sobre os adicionais de horas extras, insalubridade, noturno e periculosidade.

6. O salário maternidade tem natureza salarial e integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, consoante o artigo 7º, XVIII da CF/88 e do artigo 28, §2º, da Lei nº 8.212/91.

7. Súmula 310 do Superior Tribunal de Justiça: “O Auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição.”

8. As prestações pagas aos empregados a título de repouso semanal e feriados, possuem cunho remuneratório (e não indenizatório), estando sujeitas à incidência de contribuição previdenciária, eis que o salário não tem como pressuposto absoluto a prestação de trabalho.

9. Esta Corte já decidiu pelo caráter salarial do adicional de transferência.

10. O adicional de sobreaviso é pago ao empregado para ficar à disposição em casos de prestação de serviços imprevistos ou para substituições de outros empregados que falem à escala organizada (art. 244 da CLT). Apenas por este motivo, já teria caráter salarial, mas, ainda mais nesse caso, dado o pagamento com habitualidade, conforme reiterados precedentes desta Corte e das Cortes superiores.

11. A criação do banco de horas nada mais é do que uma maneira de possibilitar ao empregador incrementar a produtividade do empregado, via horas extras, sem que para tanto seja necessário arcar com aumento de remuneração. Assim, o “crédito” disponível no banco de horas decorre da atividade laboral do empregado. Uma vez rompido o pacto laboral, esse “crédito”, antes em horas, é convertido para pecúnia, mas isso em momento algum descaracteriza a sua origem, qual seja, a contraprestação laboral, daí o nítido caráter remuneratório e, em consequência, lógica a incidência da contribuição.

12. O pagamento de um adicional (prêmio) ao empregado pelo empregador por atingir metas impostas possui natureza salarial, ou seja contraprestação por serviço prestado, devendo, assim, incidir contribuição previdenciária e de terceiros.

13. Além do previsto na Lei nº 8.212/91, o art. 457, § 1º, da CLT prevê que “integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador”.

14. No que pertine ao “salário estabilidade gestante”, “salário estabilidade dos membros da CIPA – Comissão Interna de Prevenção de Acidentes” e “salário estabilidade acidente de trabalho”, correspondem à indenização paga pela dispensa de empregado no período em gozava de estabilidade previstas no artigo 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, inciso II, alíneas “a” (“do empregado eleito para cargo de direção de comissões internas de prevenção de acidentes, desde o registro de sua candidatura até um ano após o final de seu mandato”) e “b” (“da empregada gestante, desde a confirmação da gravidez até cinco meses após o parto”), e no artigo 118 da Lei nº 8213/91 (do segurado que sofreu acidente de trabalho, pelo prazo mínimo de doze meses após a cessação do auxílio-doença acidentário independentemente de percepção do auxílio-acidente) . Em decorrência, essas verbas são despendidas em razão da quebra das apontadas estabilidades, amoldam-se à indenização prevista no artigo 7º, inciso I, da Constituição Federal, sobre eles não podendo incidir a contribuição social previdenciária.

15. Nos termos do artigo 195, I, “a”, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, e do artigo 201, §11, ambos da CF/88, a contribuição para a Seguridade Social incide sobre o montante pago a título de décimo terceiro pelos empregadores.

16. Mesmo em sede de ação ordinária é necessário acostar provas de que houve o pagamento do tributo, mais ainda ocorre no Mandado de Segurança que discute repetição de indébito, como já decidido pelo STJ, em regime de Recurso Repetitivo (artigo 543-C do CPC - *RESP 1111164*)

17. Quanto ao cabimento da Súmula 213 do STJ, como destacado no *RESP 1111164*, decidido no regime do artigo 543-C do CPC, o pedido deve ser feito nos exatos termos do enunciado, ou seja, *“Tratando-se de impetração que se limita, com base na súmula 213/STJ, a ver reconhecido o direito de compensar (que tem como pressuposto um ato da autoridade de negar a compensabilidade), mas sem fazer juízo específico sobre os elementos concretos da própria compensação, a prova exigida é a da “condição de credora tributária”. Todavia, será indispensável prova pré-constituída específica quando, à declaração de compensabilidade, a impetração agrega (a) pedido de juízo sobre os elementos da própria compensação (v.g.: reconhecimento do indébito tributário que serve de base para a operação de compensação, acréscimos de juros e correção monetária sobre ele incidente, inexistência de prescrição do direito de compensar), ou (b) pedido de outra medida executiva que tem como pressuposto a efetiva realização da compensação (v.g.: expedição de certidão negativa, suspensão da exigibilidade dos créditos tributários contra os quais se opera a*

compensação). Nesse caso, o reconhecimento da liquidez e certeza do direito afirmado depende necessariamente da comprovação dos elementos concretos da operação realizada ou que o impetrante pretende realizar.

18. O Acórdão citado é cristalino, não é possível fazer interpretações, até porque prolatado no regime do artigo 543-C, ou seja, não se trata de afastar a Súmula 213 do STJ, mas de aplicá-la somente aos casos específicos, quais sejam aqueles em que o Mandado de Segurança é impetrado sem qualquer pedido de restituição, para o qual é preciso constituir o crédito, de aplicação de critérios de juros, de correção monetária, de contagem de prazo prescricional, de pedido de certidão negativa de débitos. Para que se aplique a Súmula 213 do STJ, todas essas condições devem ser deixadas a cargo da autoridade impetrada. É digno de nota que o STJ determinou a exigência da prova pré-constituída até para as hipóteses em que há pedido de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários contra os quais se opera a compensação.

19. No caso dos autos, ao alegar em sua apelação que apenas requereu o reconhecimento ao seu direito de restituição na esfera administrativa, com apoio no artigo 2º e seguintes da IN-RFB nº 900/2008, a impetrante modifica o seu pedido inicial após a sentença, o que não lhe é permitido.

20. O pedido inicial da impetrante (itens 118 e 119 - pg. 46) não se limita à declaração do direito à compensação, nos termos da Súmula 213 do STJ, pois comporta a análise do prazo prescricional aplicável, que ela pleiteou ser de dez anos, bem como afastar as limitações previstas no artigo 89 da Lei n. 8.212/91.

21. É indispensável sejam carreadas aos autos, acompanhadas da exordial, provas que demonstrem o direito líquido e certo, ameaçado ou violado por autoridade e, como bem mencionado no Julgado proferido pelo STJ e trazido à colação, documentos que permitam o reconhecimento da liquidez e certeza do direito afirmado, com a comprovação dos elementos concretos da operação realizada ou que o impetrante pretende realizar.

22. Aqueles que **AJUIZARAM AÇÕES ANTES** da entrada em vigor da LC 118/05 (**09/06/2005**) têm direito à repetição das contribuições recolhidas no período de **DEZ ANOS** anteriores ao ajuizamento da ação, limitada ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da nova lei (art. 2.028 do Código Civil). No tocante **ÀS AÇÕES AJUIZADAS APÓS** a vigência da LC 118/05, o prazo prescricional é de **CINCO ANOS**. (RE 566.621 - STF).

23. Fica permitida a compensação após o trânsito em julgado, pois a ação foi proposta **posteriormente** à edição da LC 104/2001, conforme já decidiu o STJ, em regime de Recurso Repetitivo (543-C do CPC).

24. A discussão quanto ao limite do percentual imposto à compensação prevista no art. 89 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.129/95, restou superada, em razão da revogação dos parágrafos do referido artigo pela MP 449/08, convertida na Leiº 11.941/09, que deve ser aplicada aos casos ainda pendentes de julgamento, nos termos do art. 462 do CPC. Cabe observar, que na hipótese da compensação ter sido realizada antes do trânsito em julgado, seja em razão de medida liminar ou outro remédio judicial, aplica-se, também, neste caso, a legislação vigente. Assim, se as limitações eram previstas em lei à época do encontro de contas, de rigor a sua aplicação.

25. Quanto à possibilidade de compensação com tributos da mesma espécie, o STJ decidiu pela aplicabilidade da norma legal vigente no ajuizamento da ação, apreciando a causa pelo regime de recursos repetitivos (artigo 543-C do CPC - STJ - RESP - RECURSO ESPECIAL - 1137738 - PRIMEIRA SEÇÃO - RELATOR MINISTRO LUIZ FUX - DJE DATA:01/02/2010)

26. A compensação deve ser realizada independentemente da prova de que não ocorreu o repasse da exação ao bem ou serviço, afastando-se o §1º, artigo 89, da Lei nº 8.212/91. Precedente do STJ e desta Corte.

27. No julgamento do Recurso Especial n. 111.175, sob o regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008, o Superior Tribunal de Justiça consolidou posicionamento sobre a aplicação da taxa SELIC, a partir de 1º.01.1996, na atualização monetária do indébito tributário, que não pode ser acumulada com qualquer outro índice, seja de juros, seja de atualização monetária.

28. Apelação da impetrante e da União a que se nega provimento. Remessa Oficial parcialmente provida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, em negar provimento às apelações da impetrante e da União e dar parcial provimento à Remessa Oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 26 de novembro de 2013.

JOSÉ LUNARDELLI

Desembargador Federal

(Acórdão disponibilizado no DE da JF 3ª Região, divulgação 06.12.2013, pp. 649/652).

