

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO III - EDIÇÃO 19 - SETEMBRO 2008

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)

MP
EDITORA



Revisão e Copydesk
André Rodrigues Bertacchi
Nizia Caetano Santana

Editoração
Denilson dos Santos

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Palas Athena Gráfica

Ano V – Edição 19 – Agosto 2008

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados a

© MP Editora – 2008
Av. Brigadeiro Luís Antonio, 613, 10º andar
01317-000 – São Paulo
Tel./Fax: (11) 3101 2086
adm@mpeditora.com.br
www.mpeditora.com.br

CONSELHO EDITORIAL

Adolpho Bergamini
André Elali
Clélio Chiesa
Cristiano Carvalho
Edison Carlos Fernandes
Edmar Oliveira Andrade Filho
Guilherme Cezaroti
Guilherme von Müller Lessa Vergueiro
Helenilson Cunha Pontes
Ives Gandra da Silva Martins
José Maria Arruda de Andrade
Júlio Maria de Oliveira
Marcelo de Lima Castro Diniz
Marcelo Magalhães Peixoto
Paulo César Conrado
Roberto Wagner Lima Nogueira
Tácio Lacerda Gama



APET – Associação Paulista de Estudos Tributários
Av. Brigadeiro Luís Antonio, 613, cj. 12
01317-000 – São Paulo-SP – Brasil – Fone: (11) 3105-6191

INSTRUÇÕES PARA PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS NA REVISTA DA APET

A *Revista de Direito Tributário da APET* é uma publicação especializada em Direito Tributário, portanto todos os artigos enviados devem versar sobre este 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. espaçamento entre linhas é 1,5 cm;

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

Os artigos poderão ser encaminhados para o Coordenador Geral da Revista, Marcelo Magalhães Peixoto, por e-mail (marcelo@mpeditora.com.br), ou na forma impressa para o endereço: Av. Brigadeiro Luís Antonio, 613 - 10º andar, Bela Vista, CEP 01317-000, São Paulo-SP.

Após o recebimento, os artigos serão avaliados pelo Conselho Editorial da Revista.

AUTORES

COORDENADOR GERAL DA REVISTA

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

RESPONSÁVEL PELA JURISPRUDÊNCIA DA REVISTA

GUILHERME CEZAROTI

ADOLPHO BERGAMINI

Advogado

Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP/COGEAE

Membro da Comissão dos Novos Advogados do Instituto dos Advogados de São Paulo – Coordenador da Subcomissão de Direito Tributário e Financeiro

ANA CATARINA FURTADO KÖHLER

Bacharel em Direito pela Universidade do Vale do Itajaí, onde se guardou com mérito, e sendo homenageada pela OAB

Advogada tributarista do escritório Emmendorfer & Tavares S/C em Itajaí/SC

Pós-graduanda em Direito Aduaneiro e Comércio Exterior pela Universidade do Vale do Itajaí

BRUNO TUSSI

Bacharel em Direito pela Universidade do Vale do Itajaí (2004)

Mestre em Direito Marítimo Internacional pela *IMO – International Maritime Law Institute*, República de Malta (2007)

Professor da disciplina “Direito de Navegação” no curso de graduação em Comércio Exterior da Universidade do Vale do Itajaí

Coordenador do curso de Pós-Graduação em nível de especialização em Direito Aquaviário e Atividade Portuária na mesma universidade

Advogado

FERNANDA MATOS BADR

Advogada

Especialista em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

Pós-graduanda em Direito Público com ênfase em Direito Constitucional e Administrativo pela Escola Superior de Advocacia do Amazonas (ESA/OAB-AM)

Membro do grupo de advogados de apoio da Escola Superior de Advocacia do Amazonas (ESA/OAB-AM)

Professora da Universidade Paulista (UNIP)

Professora de Direito Tributário e Sub-coordenadora do Núcleo de Trabalho de Conclusão de Curso da Escola Superior Batista do Amazonas (ESBAM)

RAFAEL CAPANEMA PETROCCHI

Advogado em Belo Horizonte/MG

Especializando em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

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

JONATHAN BARROS VITA

Advogado

Consultor Jurídico

Contador

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET

Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP

Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi – Milão

Professor das especializações em Direito Tributário da PUC-SP/CO-GEAE, FAAP e EPD

ROGÉRIO GANDRA DA SILVA MARTINS

Advogado

Membro do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO-SP

SORAYA DAVID MONTEIRO LOCATELLI

Advogada-sócia da Advocacia Gandra Martins

TIAGO SEVERINI

Bacharel em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)

Advogado

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)

Cursando MBA em Comércio Exterior na Faculdade de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

SUMÁRIO

ARTIGOS

IPI – NECESSIDADE DE A LEI COMPLEMENTAR PREVER AS HIPÓTESES DE EQUIPARAÇÕES DE PESSOAS JURÍDICAS À CONDIÇÃO DE INDUSTRIAL	19
<i>Adolpho Bergamini</i>	
1. Introdução	19
2. A competência tributária da União para instituir o IPI	20
3. A regra-matriz do IPI	22
4. Possível conflito de competência entre o IPI e o ICMS	25
5. O dever constitucional da lei complementar	26
6. A (in)validade da lei ordinária para dispor sobre a sujeição passiva em relação ao IPI	29
7. Conclusões	31
8. Bibliografia	32
REGIME ESPECIAL <i>DRAWBACK</i> RESTITUIÇÃO: A ILEGÍTIMA INSTITUIÇÃO DE PRAZO DECADENCIAL PARA SEU REQUERIMENTO POR INSTRUÇÃO NORMATIVA E A ATUAL IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE SEUS CRÉDITOS PARA A COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS INCIDENTES EM IMPORTAÇÕES FUTURAS	35
<i>Ana Catarina Furtado Köhler</i>	
1. Considerações sobre o regime especial <i>drawback</i>	35
2. A Concessão de crédito fiscal no regime <i>drawback</i> restituição	38
3. A inexistência de arrimo legal para o prazo decadencial estabelecido na Instrução Normativa SRF n. 30/72	39
4. A atual impossibilidade de utilização do crédito relativo ao <i>drawback</i> restituição na compensação de tributos incidentes em importações futuras	43
5. Conclusão	46

DA GRATUIDADE DO SERVIÇO PRESTADO PELAS INSTITUIÇÕES ASSISTENCIAIS: INCONSTITUCIONALIDADE DO REQUISITO ESTABELECIDO PELO DECRETO N. 6.308/07	47
<i>Bruno Tussi</i>	
1. Introdução	47
2. Das instituições de assistência social	47
3. Dos requisitos infraconstitucionais	50
4. Dos requisitos infraconstitucionais para a obtenção da imu- nidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição	52
5. Dos requisitos infraconstitucionais para a obtenção da imu- nidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição	55
6. Da gratuidade do serviço	58
7. Considerações finais	61
O PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁ- RIO CONSOANTE JURISPRUDÊNCIA DO STJ E LEI COM- PLEMENTAR N. 118/05	63
<i>Fernanda Matos Badr</i>	
1. Introdução	63
2. Constituição do crédito tributário	64
2.1. Modalidades de lançamento	68
3. Extinção do crédito tributário	70
4. Do pagamento indevido	72
4.1. Controle de constitucionalidade	73
4.2. Do termo inicial do prazo para a repetição no caso de homologação tácita	73
5. Jurisprudência do STJ e Lei Complementar n. 118/05	74
5.1. A segurança jurídica no âmbito tributário	77
5.2. O efeito interpretativo da Lei Complementar n. 118/05	78
6. Conclusão	82

7. Bibliografia	83
SOBRE A NOTAÇÃO NT DA TIPI: CONCEITOS E ESPÉCIES	85
<i>Jonathan Barros Vita</i>	
1. Generalidades sobre o IPI	85
1.1. Definição do conceito	85
1.2. Regra-matriz do IPI	86
2. Sobre a notação NT da TIPI	87
2.1. Notas gerais sobre a TIPI	87
2.2. Sobre o problema da notação NT	88
3. Formas de expressão da notação NT da TIPI	90
3.1. Sem competência constitucionalmente traçada (fora do campo da possibilidade jurídica, a não ser por meio de imposto extraordinário, competência residual)	90
3.2. Sem competência para o dado tributo (zonas de interação entre tributos)	91
3.3. Com competência, mas sem ato de produção de norma geral	92
3.4. Com competência, com ato de produção, mas fora do campo de incidência da norma criada, hipótese não veiculada na norma geral	92
3.5. Isenção	93
3.6. Imunidade	95
3.7. Existência da cadeia normativa, mas inexistência de atos de produção de normas individuais e concretas por omissão	96
3.8. Existência da cadeia normativa, mas inexistência objetiva por meio de ineficácia técnico-semântica	97
3.9. Existência da cadeia normativa, mas inexistência de atos de produção de normas individuais e concretas por ineficácia técnico-sintática negativa	98
4. Conclusões	98

APLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO IMPOSTA PELO ART. 246 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO	101
<i>Rafael Capanema Petrocchi</i>	
1. Introdução	101
2. Histórico do art. 246 da Constituição Federal	102
3. Acepção do termo <i>regulamentação</i> empregado pelo art. 246 da CF/88	103
4. Aplicabilidade do art. 246 da CF/88 ao Direito Tributário – Posicionamento da doutrina e do STF	106
5. Impossibilidade de convalidação do vício por violação ao art. 246 da CF/88 pela conversão da medida provisória em lei	110
6. Breve estudo de casos recentes	112
7. Conclusões	114
CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA	115
<i>Tiago Severini</i>	
1. Introdução	115
2. O poder de polícia e seus limites	116
3. O princípio da eficiência	121
4. A conversão da pena de perdimento em multa	125
5. Conclusão	132
PARECER	
EMPRESAS DE TRABALHO TEMPORÁRIO. BASE DE CÁLCULO DE PIS, COFINS, IRPJ E CSLL. RECEITA PRÓPRIA. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO. EXCLUSÃO DE VALORES REPASSADOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DE MÃO DE OBRA E ENCARGOS SOCIAIS. DIFERENÇA ENTRE RECEITA E PASSAGEM TRANSITÓRIA DE VALORES DE TERCEIROS PELA CONTABILIDADE DA EMPRESA. SEMELHANÇA “ <i>IN CASU</i> ” DA ATIVIDADE COM AGÊNCIAS DE TURISMO E PUBLICIDADE. PARECER.	135
<i>Ives Gandra da Silva Martins, Rogério Gandra da Silva Martins e Soraya David Monteiro Locatelli</i>	
Consulta	135

Resposta

136

PARECER: DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

SÚMULA VINCULANTE N. 8. ALCANCE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FORMA DE CONTAGEM DE PRAZOS. FIXAÇÃO DO TERMO *A QUO* DE PRAZOS DE DECADÊNCIA E DE PRESCRIÇÃO. ART. 150, § 4, DO CTN. ART. 173, I, DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI N. 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI N. 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991 E PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI N. 1.569, DE 08 DE AGOSTO DE 1977.

153

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

CRÉDITO DE ICMS NÃO-APROVEITADO. RECONHECIMENTO DO DIREITO À INCLUSÃO EM CUSTOS. POSSIBILIDADE.

175

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CREDITAMENTO REFERENTE À DEPRECIÇÃO DE BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. ART. 31, *CAPUT*, DA LEI 10.865/2004. LIMITAÇÃO TEMPORAL. INCONSTITUCIONALIDADE.

184

ACÓRDÃO

202

ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. MOMENTO DA EXIGÊNCIA. EXERCÍCIO DA OPÇÃO DE COMPRA. PRECATÓRIO. COMPENSAÇÃO COM DÉBITO VENCIDO DE ICMS. PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE.

210

215

DESPACHOS

IPTU. ÁREAS DE ESTADOS CEDIDAS A CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ESSENCIAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

221

EMENTAS

CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS DA ELETROBRÁS. PRAZO PRESCRICIONAL.

222

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. PAGAMENTO DE INDENIZAÇÃO POR HORAS TRABALHADAS. INCIDÊNCIA.	227
CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. RECONHECIMENTO POR DECISÃO JUDICIAL. CESSÃO DE CRÉDITOS PARA TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.	229
TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO NO MOMENTO EM QUE O VALOR É EMPREGADO EM FAVOR DA EMPRESA BRASILEIRA.	231
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. APURAÇÃO DE PREÇO MÉDIO. AJUSTE COM BASE EM OPERAÇÕES COM PESSOAS VINCULADAS. IMPOSSIBILIDADE.	232
PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RECURSO CONTRA DECISÃO DESFAVORÁVEL. EFEITO SUSPENSIVO PREVISTO NO ART. 151, III, DO CTN.	233
EMPRESA SEM EMPREGADOS. EXIGIBILIDADE DA CSL. ART. 195, INCISO I, DA CF/88, COM A REDAÇÃO ORIGINAL.	235
RESERVA CONSTITUÍDA EM VIRTUDE DE REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO DE COLIGADA OU CONTROLADA. DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. INCLUSÃO NO PERÍODO-BASE EM QUE O CONTRIBUINTE ALIENAR OU LIQUIDAR O INVESTIMENTO OU UTILIZAR A RESERVA PARA AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL. TRIBUTAÇÃO.	235
PROCESSO ADMINISTRATIVO. PESSOA FÍSICA. NECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PESSOAL.	236

ARTIGOS

IPI – NECESSIDADE DE A LEI COMPLEMENTAR PREVER AS HIPÓTESES DE EQUIPARAÇÕES DE PESSOAS JURÍDICAS À CONDIÇÃO DE INDUSTRIAL

Adolpho Bergamini

1. Introdução

Embora assumam a incontestável relevância nos planos jurídico, econômico e político, o IPI não é um tributo tão freqüentemente abordado pela doutrina nacional como o são outros tributos não-cumulativos igualmente relevantes, em especial o ICMS, o PIS e a COFINS.

Em decorrência, muitos temas relativos a ele (IPI) carecem de exames mais profundos, acurados, científicos. Entre estes temas, está a sujeição passiva ao imposto. Não há dúvidas de que a pessoa jurídica que exerça atividade industrial é contribuinte do IPI, mas e as pessoas jurídicas equiparadas a industrial? Pode a lei ordinária estabelecer tais hipóteses de equiparação e estender o rol de contribuintes do IPI?

São estas respostas que objetivamos perquirir com o presente trabalho.

Para isto, analisaremos primeiro os contornos jurídicos das competências tributárias e sua caracterização como normas de produção normativa. Depois, examinaremos a regra-matriz do imposto a partir das regras de competência instituídas pela Constituição Federal, para verificarmos quem pode ser alcançado pelo IPI. O passo seguinte será o estudo das matérias reservadas à lei complementar pela Constituição Federal, no qual serão abordadas as correntes dicotômica e tricotômica.

Calha-nos ressaltar desde logo que não serão examinados, neste trabalho, outros pontos passíveis de questionamento, como o fato de nem todas as equiparações a industriais relacionadas no art. 9º do Regulamento do IPI – Decreto n. 4.544/02 – contarem com base legal.

Com estas premissas à mão, será possível esboçar se a equiparação indiscriminada de pessoas jurídicas a industrial pode, ou não, possibilitar em tese a incidência do IPI sobre operações cujos fatos geradores são constitucionalmente reservados ao ICMS, bem como se há aí um conflito de competência a ser resolvido pela lei complementar.

2. A competência tributária da União para instituir o IPI

Não há, na Constituição Federal, nenhuma norma que institua impostos, taxas, contribuições ou quaisquer outras espécies de tributos. Há, isto sim, determinação para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios o façam por meio da outorga de competências tributárias.

Dissemos “*determinação*” ao invés de “*autorização*” por duas razões.

Primeiro, porque, de acordo com o art. 11, *caput*, da Lei Complementar n. 101/00¹ (Lei de Responsabilidade Fiscal), a instituição e arrecadação efetiva de todos os tributos da competência constitucional dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) são requisitos essenciais da responsabilidade da gestão fiscal e, portanto, devem ser cumpridas obrigatoriamente.

Ademais, embora Paulo de Barros Carvalho² e Roque A. Carrazza³ lecionem que a competência tributária se caracteriza também pela facultatividade de seu exercício, a nosso ver, em relação aos impostos cujas receitas são repartidas entre entes políticos, não há tal facultatividade, mas sim obrigatoriedade, porque as receitas obtidas não pertencem apenas ao ente que instituiu este ou aquele tributo.

Há quem defenda que o Direito Tributário não pode (e não deve) ser influenciado pelo Direito Financeiro. Entretanto, parece-nos que esta argumentação é fraca e carece de embasamentos constitucionais/legais. Afinal, a divisão entre os mais variados ramos do direito existe apenas para viabilizar o estudo científico de uma determinada matéria. Isto não significa, a seu turno, que o Direito em si mesmo é (ou deveria ser) seccionado: há uma única Constituição Federal, que é a fonte do Direito Positivo em vigor, e, sendo assim, as regulamentações constitucionais influenciam sim a construção da norma jurídica que regra as competências tributárias.

A nós, inclusive, o ente político prejudicado pelo não exercício da competência tributária por outro pode até mesmo recorrer ao Poder Judiciário, ajuizando para isto a competente Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão.⁴

1. “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.”

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, p. 219.

3. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 445-581.

4. A proposta do presente trabalho não é explorar os contornos jurídicos da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, razão pela qual não nos aprofundaremos em relação a alguns pontos controversos desta ação, mormente se ela poderia eventualmente suprir a função do Poder Legislativo e, em seu dispositivo,

O IPI está incluído na lista de tributos cuja instituição é obrigatória, porquanto o produto de sua arrecadação deve ser repartido entre os demais entes políticos.

De fato, conforme o art. 159, I, c, da Constituição Federal, a União deve repartir 47% do produto da arrecadação do IPI da seguinte forma: a) 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios; e c) 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a Lei estabelecer (a Lei n. 7.827, de 27 de setembro de 1989, regulamenta essa alínea, instituindo o “Fundo Constitucional de Financiamento do Norte” – FNO, o “Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste” – FNE e o “Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste” – FCO).

Também o inciso II do citado art. 159 estipula a repartição de 10% das receitas do IPI aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

Seguindo a trilha de nossas premissas, é-nos forçoso concluir que a União tem obrigação de exercer a competência tributária que lhe foi atribuída pelo art. 153, IV, da Constituição Federal⁵ e, conseqüentemente, de instituir o IPI.

E, ao fazê-lo, a União deve seguir as disposições constitucionais que regulamentam o processo legislativo, inseridas nos arts. 61 e seguintes da Constituição Federal.

Neste contexto, vai se afigurando que a competência tributária se caracteriza como uma norma de estrutura (ou de produção normativa), que carrega em seu núcleo o modal deôntico no vetor “obrigatório” e tem a seguinte estrutura: *dada a competência tributária atribuída à União para instituir o IPI e a repartição de suas respectivas receitas, deve ocorrer a instituição do imposto de acordo com a observância do processo legislativo.*

Não é só.

estabelecer a norma jurídica preenchedora da omissão, ou se seu efeito é o de apenas estabelecer uma obrigação de fazer ao ente político desidioso.

5. “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV – produtos industrializados;”

A partir do art. 153, IV, § 3º, da Constituição Federal, bem como do art. 155, XI, também da Constituição Federal, extraem-se alguns elementos da regra-matriz do IPI.

É o que veremos no tópico seguinte.

3. A regra-matriz do IPI

Ensina o professor Luis César Souza de Queiroz⁶ que a regra-matriz é a fórmula lógica adequada a revelar a estrutura das normas jurídicas. Por força da norma jurídica, tem-se que, necessariamente, se ocorrer um determinado fato, isso implicará um certo efeito jurídico.

Este exame já nos autoriza dizer que a norma jurídica tem estrutura bipartida: uma implicante, também denominada antecedente, que irá discriminar a hipótese de incidência por meio do “descritor”, e outra implicada, também chamada de conseqüente, que irá estatuir pelo “prescritor” os efeitos jurídicos deflagrados pela concretização do ato ou fato previstos no antecedente.

Nossa análise irá estabelecer relação direta entre o implicante, ou seja, o antecedente da norma jurídica tributária, com seu conseqüente. Vamos a ela.

A regra-matriz é formada por três elementos que compõem seu antecedente (critérios espacial, temporal e material) e dois que compõem seu conseqüente (critérios subjetivo e quantitativo).

O critério espacial é aquele que indica o lugar e/ou região onde, ocorrido o fato eleito pela norma, fará nascer a conseqüência prevista. O professor Paulo de Barros Carvalho⁷ nota que há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos, mas outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É o caso, por exemplo, do IPTU e do ITBI, cuja norma tributária irá alcançar somente os imóveis localizados no perímetro urbano do município que instituiu o imposto.

Já o critério temporal é o marco de tempo em que, ocorrido o fato, nascerá a relação jurídica tributária, possibilitando aos sujeitos ativo e passivo o conhecimento do momento em que se iniciam seus direitos e obrigações.

6. QUEIROZ, Luis César Souza de. Regra-matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 226.

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, p. 256.

Quanto ao critério material, o professor José Eduardo Soares de Melo⁸ leciona que esse consiste em determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, dispostos na Constituição, que representam fenômeno revelador de riqueza (aspecto econômico), sejam praticados ou pertinentes ao próprio contribuinte ou exercidos pelo poder público.

A definição não se esgota em si mesma e demanda complementação.

Voltando à lição do professor Luis César Souza de Queiroz,⁹ pode-se afirmar que o critério material informa o núcleo da conduta descrita no antecedente das normas tributárias, representado por um verbo pessoal e um complemento.

Portanto, o aspecto material contido no antecedente da norma impositiva deve descrever um ato ou fato realizável pelo sujeito de direito e também identificar o complemento desse ato ou fato, de modo que enseje o nascimento da relação jurídica tributária. Tome-se como exemplo o imposto previsto no art. 156, II, da Constituição Federal: conforme ali delineado, o Município poderá instituir imposto sobre transmissões de bens imóveis e de direitos reais por ato oneroso. Tem-se, então, o verbo pessoal “transmitir” acompanhado do complemento “bens imóveis e de direitos reais por ato oneroso”.

E, efetivando-se o fato relatado no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no conseqüente, conforme a lição de Paulo de Barros Carvalho.¹⁰ É nessa projeção de efeitos do conseqüente normativo que se identificam o critério subjetivo (*quem é o sujeito ativo, e quem é sujeito passivo*) e o critério quantitativo (*base de cálculo e alíquota*) mensurador da obrigação tributária.

Fica claro, pois, que o conseqüente normativo é, na verdade, uma proposição de relação que envolve dois ou mais sujeitos de direito em uma relação jurídica tida como obrigatória, permitida ou proibida, cujo núcleo é o “dever-ser” (dado um fato F, deve ser uma conduta C do sujeito S1 perante o sujeito S2), tendo em seu objeto uma prestação pecuniária apurada nos termos do critério quantitativo da norma jurídica (alíquota e base de cálculo).

Muito bem.

Segundo o art. 153, IV, da Constituição Federal, compete à União instituir imposto sobre *produtos industrializados*. Os incautos diriam em um exame

8. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, p. 181.

9. QUEIROZ, Luiz César Souza de. *Op. cit.*, 2005, p. 226.

10. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 31 e 57.

apressado que a competência outorgada à União se restringe à instituição de imposto sobre o mero ato de *industrializar produtos*. Mas a nós esta não é a regra contida no citado art. 153, IV, da Constituição Federal.

É que o § 3º do art. 153, ao dispor sobre a não-cumulatividade do IPI, menciona claramente que a desoneração do imposto se dá entre *operações* – a anterior que confere direito a crédito para abatimento do débito da operação posterior. Vejamos:

Art. 153. [...]

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

[...]

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; [...]

Também o art. 155, § 2º, XI, da Constituição Federal, determina expressamente que o IPI não deve ser somado à base de cálculo do ICMS quando uma mesma *operação* configurar fato gerador de ambos os impostos.

In verbis:

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:

[...]

XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos; [...]

Por essas linhas, verifica-se desde logo que o critério material do IPI não é *industrializar produtos*. E este é o pensamento de Eduardo Domingos Botallo,¹¹ para quem, “[...] nos termos da Constituição, ele [o IPI] deve ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e levá-lo

11. BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 35.

para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade [...]”.

Sendo assim, poder-se-ia dizer que o critério material do IPI é o ato de *realizar operações translativas de propriedade ou posse com produtos industrializados*, ainda que esta operação não seja de caráter mercantil (como deve ser em relação ao ICMS).

Mas, a nós, esta conclusão ainda não é completa.

Em publicação dos idos de 1991, José Eduardo Soares de Melo¹² lembra que Rubens Gomes de Souza, em estudo pioneiro, entendeu que o IPI deve incidir sobre “circulação de mercadorias em fase de produção”.

Seguindo essa trilha, parece-nos mais adequado afirmar que o critério material do IPI é *realizar operações translativas de propriedade ou posse, mesmo que não mercantis, com produtos em fase de industrialização*.

Mas isto ainda não é suficiente para determinar o sujeito passivo do imposto, porquanto a Constituição Federal não indica em seu texto quem o será. A tarefa é cumprida pelo art. 51 do Código Tributário Nacional. Seguindo ele, o contribuinte do IPI é:

- (i) o importador ou quem a Lei a ele equiparar;
- (ii) o industrial ou quem a Lei a ele equiparar;
- (iii) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no item ii; e
- (iv) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Para fins meramente didáticos, vamos nos restringir ao item (ii), porquanto é nele que se encontra o ponto fulcral do tema a que nos propusemos enfrentar.

4. Possível conflito de competência entre o IPI e o ICMS

Dos preceitos do citado art. 153, IV, da Constituição Federal e do também já citado art. 51, do Código Tributário Nacional, poder-se-ia concluir que a regra-matriz do IPI é *realizar operações translativas de propriedade ou posse, mesmo que não mercantis, com produtos em fase de industrialização por pessoas jurídicas industriais ou a elas equiparadas pela lei*.

12. MELO, José Eduardo Soares de. *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais 1991, p. 110. (Coleção de Textos de Direito Tributário).

Neste contexto, é intuitivo concluir que, sendo essa a regra-matriz do IPI, então é bem possível que haja conflito de competências entre a União Federal e os Estados e Distrito Federal em relação ao ICMS. Afinal, se a *lei* vier a equiparar a industrial todo aquele que integrar determinada cadeia de circulação de mercadoria, então haverá a incidência do IPI e do ICMS em todas as etapas econômicas, o que tornaria o IPI um imposto federal sobre circulação de mercadorias.

Segue-se, em conseqüência, a necessidade de a lei complementar (o Código Tributário Nacional) cumprir seu papel de dirimir conflitos de competência, conforme examinaremos nas linhas seguintes.

5. O dever constitucional da lei complementar

A partir da história do constitucionalismo brasileiro, verifica-se que, há muito, as Constituições disciplinam instrumentos normativos que não estão sujeitos aos limites territoriais da União, dos Estados Federados, dos Municípios ou do Distrito Federal. Sua vigência é nacional e sua produção não é feita por um ente político específico, mas sim pelo Estado brasileiro – fala-se nessas linhas da lei complementar.

Conforme a lição de Geraldo Ataliba,¹³ as leis nacionais superam e transcendem às circunscrições políticas internas. As leis federais, ao lado das estaduais e municipais, circunscrevem-se à área de jurisdição da pessoa a que se vinculam e somente obrigam os jurisdicionados de cada qual.

Conforme parecer de Aliomar Baleeiro, examinado por Eurico Marcos Diniz de Santi,¹⁴ não fossem as leis complementares, que, em razão de sua vigência nacional, obrigam todos os entes políticos, haveria no país uma diversidade insolúvel de normas tributárias federais, estaduais e municipais dispendo de forma diferente sobre temas como sujeição passiva, responsabilidade tributária, obrigação tributária, lançamento, crédito tributário, prescrição e decadência tributária. Poderia haver, nestes casos, violentos atentados contra os princípios da federação, da autonomia do município, da certeza do direito e da segurança jurídica.

Pois bem.

13. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 94/95.

14. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 86-89.

Na atual Constituição Federal, as atribuições da lei complementar para dispor sobre matérias tributárias estão dispostas no artigo 146. *In verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

E, ao examinar o citado dispositivo, a doutrina justributarista se dividiu.

Conforme aponta Clélio Chiesa,¹⁵ há uma corrente tradicionalista que, apegando-se a uma interpretação literal da Constituição Federal, defende a idéia de que a lei complementar tem três funções: a) editar normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes em matéria tributária; e c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Mas há doutrinadores que defendem que à lei complementar cabe apenas regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e introduzir normas gerais de direito tributário unicamente com a finalidade de dispor sobre conflitos de competência.

Aí estão as correntes dicotômica e tricotômica: uma prega que a lei complementar deve (i) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes (e, por isso, deve disciplinar temas como base de cálculo, contribuintes, entre outros, quando se afigurar um possível conflito de competências) e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; a outra que a lei complementar tem a função de (i) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Paulo de Barros Carvalho¹⁶ se afilia confessadamente à corrente dicotômica, dizendo que todas as tarefas a serem cumpridas pela lei com-

15. CHIESA, Clélio. *Curso de Especialização em Direito Tributário – Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário*. Forense: Rio de Janeiro, 2005, p. 974.

16. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 210.

plementar terão como justificava um dos argumentos sustentados por essa corrente. Vejamos:

[...] Qual a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas normas gerais de direito tributário: o primeiro passo é saber que são as faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, a, definir espécies de tributos e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? obviamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial [...]

Nessa trilha também caminha Clélio Chiesa,¹⁷ ao citar lição de Roque Antonio Carrazza:

[...] Roque Antonio Carrazza, também filiado à denominada corrente dicotômica, assevera que, ao se interpretar sistematicamente o art. 146 da Constituição Federal, não sobram dúvidas de que a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma – destaca o autor – poderia acutillar os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital. Assim, opina no sentido de que a lei complementar tributária só pode veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Compartilhamos do entendimento de que a competência outorgada ao Congresso Nacional, nos incisos I e II, do art. 146 da Constituição Federal, para editar normas sobre conflitos de competência entre os entes tributan-

17. CHIESA, Clélio, Op. cit, p. 975.

tes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar está contida no que se convencionou chamar de normas gerais de direito tributário. Isto é, não se trata de uma competência estranha às normas gerais de direito tributário, são parte destas, apesar da estrutura do referido dispositivo [...]

Afiliamo-nos também à corrente dicotômica, porquanto estamos certos de que a lei complementar deve dispor sobre fatos jurídicos tributários e sujeição passiva tributária apenas se isso for necessário para dirimir conflitos de competência. Do contrário, o Estado brasileiro (verdadeiro *autor* das leis complementares) invadiria atribuições legislativas e competências tributárias reservadas aos entes políticos, o que mitigaria os princípios da federação, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

6. A (in)validade da lei ordinária para dispor sobre a sujeição passiva em relação ao IPI

Consoante diz Târek Moysés Moussallem,¹⁸ as normas de produção normativa perfazem mecanismos responsáveis pela autocomposição do direito positivo, que, alimentando-se da linguagem da realidade social, vai tecendo seus próprios elementos. Tal conclusão é precedida da célebre aula de Hans Kelsen,¹⁹ para quem a aplicação do Direito é criação de uma norma inferior com base numa norma superior.

Está a se falar, aqui, da condição de validade das normas jurídicas: para serem válidas, devem observar suas respectivas normas de produção normativa, de modo a terem uma relação de pertinencialidade com o sistema jurídico. Lourival Vilanova²⁰ caminhou nessa trilha:

[...] Uma norma jurídica mantém sempre uma relação de pertinencialidade a um sistema. Sob o ponto de vista causal-genérico, as normas surgem dispersas, provindas de fatos sociais múltiplos, em função do equilíbrio dos fatores atuantes no interior das coletividades. Só num estágio avançado de diferenciação cultural, com a politização do poder, convergem para um centro de decisões, e dele, ao mesmo tempo, irradiam.

18. MOUSSALLEM, Târek Moysés. *Curso de Especialização em Direito Tributário* – Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Forense, 2005, p. 113.

19. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 261.

20. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 57.

A reconstrução histórica, antropológica e sociológica desse processo de diferenciação opera com o conceito de causalidade sociocultural. A reconstrução conceptual, que é uma reconstrução retrocessiva dos passos que progressivamente a comunidade dá, pondo novas normas em capas culturalmente superpostas, por assim dizer, tem o sistema como um antecedente lógico das normas: a validade de uma norma é uma relação com o sistema, que é logicamente um “*prius*” (historicamente um “*posterius*”). Esse ponto de vista, conceptualmente reconstrutivo, não é uma tese ontológica sobre o ser integral do direito, é uma delimitação conceptual do objeto formal [...]

E somente é possível verificar esta relação de pertinencialidade a partir dos conceitos de *enunciação*, *enunciado* e *enunciação-enunciada*.

Enunciados são os símbolos lingüísticos documentados em um suporte físico estruturado frasicamente de acordo com as regras gramaticais, que tenham sentido e sejam capazes de transmitir uma mensagem. Enunciação, por sua vez, é o ato de enunciar. E, como um ato que é, a enunciação se esgota no momento em que o emissor do enunciado a enuncia, de modo que não é mais possível dizer quem, como, onde e quando o enunciado foi produzido.

A *enunciação-enunciada* vem a resolver esta celeuma. Esse termo designa as marcas de tempo, espaço, procedimento e pessoa que possibilitam ao intérprete reconstruir mentalmente o ato de enunciação. Em um texto normativo, é a *enunciação enunciada* que permite ao jurista identificar quando o texto foi produzido, aonde o foi, o procedimento adotado para sua produção, bem como que autoridades o introduziram no sistema.

O conceito de validade de uma norma jurídica está estreitamente relacionado ao conceito de *enunciação-enunciada*. É que uma norma jurídica será válida se pertencer ao sistema e, para isso, há de se verificar se sua produção obedeceu ao procedimento adequado, bem como se sua veiculação se deu por autoridade credenciada a fazê-lo. Em última análise, permitimo-nos dizer que é pela *enunciação-enunciada* que se verifica se uma norma foi ou não introduzida no sistema, de acordo com as normas de produção normativa.

Muito bem.

Vimos que, a princípio, a Constituição Federal teria outorgado à União a competência para instituir imposto sobre o ato de *realizar operações translativas de propriedade ou posse, mesmo que não mercantis, com produtos em fase de industrialização por pessoas jurídicas industriais ou a elas equiparadas pela lei*.

Mas, dada a possibilidade de surgimento de conflitos de competência entre a União (em sua competência para instituir o IPI) e Estados e Distrito

Federal (que têm a competência para instituir o ICMS), é a lei complementar quem deve exaurir as hipóteses de equiparação de determinada pessoa jurídica a industrial.

Por estas razões, a regra de competência do IPI que melhor se amolda aos artigos 146 e 153, IV, da Constituição Federal, é a de que a União deve instituir imposto sobre o ato de *realizar operações translativas de propriedade ou posse, mesmo que não mercantis, com produtos em fase de industrialização por pessoas jurídicas industriais ou a elas equiparadas pela lei complementar*.

Mas, pela *enunciação-enunciada* das normas que instituíram as variadas hipóteses de equiparação de determinadas pessoas jurídicas a industrial atualmente em vigor, conclui-se que não foram obedecidas as normas de estrutura aplicáveis à edição das respectivas normas de condutas aqui comentadas, porquanto as equiparações de pessoas jurídicas à condição de industrial não foram prescritas por lei complementar. E, sendo assim, as hipóteses de equiparação de determinadas pessoas jurídicas a industriais não são válidas, porquanto não carregam consigo a necessária relação de pertinencialidade com o sistema jurídico.

Nestes termos, o art. 51 do Código Tributário Nacional se afigura inconstitucional na parte em que delega à lei ordinária a atribuição de definir as pessoas jurídicas equiparadas a industrial para fins de incidência do IPI. E a lei ordinária, por sua vez, é inconstitucional na medida em que dispõe sobre tais equiparações.

7. Conclusões

Ao cabo do presente estudo, concluímos que:

- a) por meio do art. 153, IV, da Constituição Federal, e art. 51, do Código Tributário Nacional, a União deve instituir imposto sobre o ato de *realizar operações translativas de propriedade ou posse, mesmo que não mercantis, com produtos em fase de industrialização por pessoas jurídicas industriais ou a elas equiparadas pela lei*;
- b) em decorrência, é possível que venha a se concretizar conflito de competência entre a União Federal e os Estados e o Distrito Federal, porquanto se a *lei* equiparar a industrial qualquer um que integre determinada cadeia de circulação de uma mercadoria, então o IPI seria em verdade um imposto federal sobre circulação de mercadoria, o que configura ato sobre o qual os Estados e o Distrito Federal detêm competência para instituir imposto;

c) em face deste conflito de competência, deve a lei complementar esgotar todas as hipóteses de equiparação de determinado contribuinte a industrial para que se submeta à incidência do IPI, afinal, somente assim é que cumpre a tarefa que lhe foi atribuída pelo art. 146, III, da Constituição Federal;

d) logo, a regra-matriz de incidência do IPI deve ser entendida pela expressão “realizar operações translativas de propriedade ou posse, mesmo que não mercantis, com produtos em fase de industrialização por pessoas jurídicas industriais ou a elas equiparadas pela lei complementar”.

e) por isso, tanto o art. 51 do Código Tributário Nacional (na parte em que delega à lei ordinária a atribuição de definir as pessoas jurídicas equiparadas a industrial para fins de incidência do IPI), como as leis ordinárias que estabeleceram até hoje hipóteses de equiparação a industrial, se afiguram inconstitucionais a toda evidência.

8. Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 94/95.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2002, p. 35.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. Malheiros Editores: São Paulo. 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CHIESA, Clélio. *Curso de Especialização em Direito Tributário – Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário*. Forense: Rio de Janeiro, 2005.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética.

_____. *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, (Coleção de textos de Direito Tributário).

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Curso de Especialização em Direito Tributário – Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Forense, 2005.

QUEIROZ, Luiz César Souza de. Regra-matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad. 2004.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

REGIME ESPECIAL *DRAWBACK* RESTITUIÇÃO: A ILEGÍTIMA INSTITUIÇÃO DE PRAZO DECADENCIAL PARA SEU REQUERIMENTO POR INSTRUÇÃO NORMATIVA E A ATUAL IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE SEUS CRÉDITOS PARA A COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS INCIDENTES EM IMPORTAÇÕES FUTURAS

Ana Catarina Furtado Köhler

1. Considerações sobre o regime especial *drawback*

O regime especial aduaneiro chamado *drawback*, instituído pelo Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966, resume-se na suspensão ou isenção de tributos federais, e, por vezes, até mesmo estaduais, que incidem sobre insumos importados por empresas para posterior composição de produtos para exportação. Atualmente, ele também é regido pelos arts. 335 a 355 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 4.543, de 26 de dezembro de 2002).

A intenção do regime *drawback* é incentivar as exportações, pois reduz os custos de produtos que serão exportados, tornando-os mais competitivos no mercado internacional. Perfaz-se, assim, em um importante instrumento de política econômica, uma vez que contribui para o crescimento econômico e o cumprimento de compromissos relacionados à dívida externa do país.

Conforme a legislação vigente, há três modalidades de *drawback*: suspensão, isenção e restituição.

A primeira modalidade, que é a mais utilizada, consiste na suspensão dos tributos incidentes na importação de insumo ou produto intermediário a ser utilizado na industrialização de produto que deve ser futuramente exportado, sob pena de posterior recolhimento do tributo suspenso. No *drawback suspensão*, há a necessidade de requerer a concessão do regime especial antes da importação dos insumos. É a modalidade mais vantajosa, uma vez que abrange o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e o Adicional ao Frete de Renovação da Marinha Mercante (AFRMM).¹

1. Disciplinado pelo Decreto-Lei n. 2.404, de 23 de dezembro de 1987, e suas posteriores modificações.

O *drawback* isenção é caracterizado pela “eliminação” dos tributos incidentes na importação de insumo ou produto intermediário destinado à reposição, em quantidade e qualidade equivalentes, de outro importado anteriormente com o pagamento de tributos, com o fito de ser utilizado na industrialização de produto a ser exportado. Atinge o recolhimento do II, do IPI e do AFRMM.

Da mesma forma que a modalidade suspensão, há a necessidade de requerer a concessão do regime especial antes da importação dos insumos, entretanto, a diferença entre a modalidade suspensão e isenção é o momento no qual poderá gozar da isenção dos tributos incidentes na importação. Na espécie suspensão, já no momento da importação dos insumos ou produtos intermediários goza-se do benefício da isenção, isenção esta que está sujeita à condição resolutive de futura exportação. Já na espécie *drawback* isenção, recolhe-se normalmente os tributos incidentes na importação dos insumos ou produtos intermediários, porém, em momento posterior à exportação, decide-se pleitear o regime com o intuito de, na reposição de estoques, gozar de isenção.

As modalidades suspensão e isenção estão previstas nos arts. 338 a 348 do Regulamento Aduaneiro de 2002, assim como, nos arts. 64 a 117 da Portaria SECEX² n. 36, de 22 de novembro de 2007.

Em ambos os casos, o pedido de concessão dos regimes deverá ser encaminhado à SECEX para que seja emitido ato concessório.

Em relação ao *drawback* suspensão, o prazo de vigência será de um ano, prorrogável por igual período, salvo os casos de importação de insumos destinados à produção de bens de capital de longo ciclo de fabricação, quando o prazo máximo será de cinco anos.

O *drawback* isenção terá prazo de vigência de um ano, porém, ao contrário daquele que se refere à suspensão, poderá ser prorrogado uma única vez, desde que seja devidamente justificado o pedido e examinadas as peculiaridades de cada caso. Deve ser respeitado o limite de dois anos da data de sua concessão, devendo ser realizado o pedido de prorrogação até o último dia de validade do seu ato concessório ou no primeiro dia útil subsequente, caso o vencimento tenha ocorrido em dia não útil.

A última modalidade prevista legalmente é a do *drawback* restituição, o qual é dirigido especificamente àquelas empresas que, por qualquer motivo,

2. Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

não pleitearam o *drawback* suspensão antes de importar os insumos, bem como, àquelas que não têm interesse em repor tais componentes. Ele permite a restituição total ou parcial dos tributos federais que incidiram na importação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados na produção de bens que já foram exportados. Seu pedido de concessão é realizado posteriormente à importação dos insumos e exportação de mercadoria composta, assim como no *drawback* isenção.

Quanto à sua administração, encontra-se uma distinção com relação às outras modalidades, uma vez que, enquanto os modelos suspensão e isenção são administrados e concedidos pela SECEX, a administração e a concessão do *drawback* restituição são de competência da Receita Federal do Brasil, e, por isto, seu regramento não está disciplinado na Portaria SECEX n. 36/2007, nem mesmo em qualquer outra norma emanada da SECEX. O arquétipo do *drawback* restituição encontra-se no Regulamento Aduaneiro e na Instrução Normativa SRF n. 30, de 18 de agosto de 1972.

Especificamente quanto à modalidade isenção, o *drawback* restituição se diferencia por ser o gozo daquela modalidade condicionado à importação de insumos da mesma qualidade e com a mesma quantidade dos anteriormente importados e consumidos na industrialização de produtos exportados, enquanto que a modalidade restituição apenas tem como condição específica para sua fruição “qualquer” importação futura.

Porém, também há similaridades entre as duas modalidades, pois, da mesma forma que o modelo de isenção, o modelo restituição obedece ao conceito de *drawback* correspondente àquele que é proposto pelo Direito Internacional, como, por exemplo, aquele resultante da revisão do Protocolo de Quioto, promovida pela Organização Mundial de Aduanas (OMA), em 1999,³ no qual ele ficou delimitado como regime aduaneiro que permite, no momento da exportação de mercadorias, obter restituição total ou parcial de tributos que incidiram na importação de produtos contidos ou consumidos durante a produção das mercadorias exportadas.

O *drawback* restituição atinge apenas os valores recolhidos a título de II e IPI, que serão ressarcidos sob a forma de crédito fiscal, com a expedição de um “certificado de crédito fiscal à Importação”, o qual pode ser utilizado para pagamento dos tributos federais em quaisquer importações futuras.

3. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/kybodyspanf.htm>>.

2. A concessão de crédito fiscal no regime *drawback* restituição

Após a sua instituição pelo Decreto-Lei n. 37/66, o regime aduaneiro *drawback* passou a ser também regulamentado pelo Decreto n. 68.904/71, o qual foi revogado pelo Regulamento Aduaneiro de 1985,⁴ que, posteriormente, foi revogado pelo atualmente vigente Regulamento Aduaneiro do ano de 2002.⁵

Atualmente, o *drawback* restituição é regido pelo art. 78, I e § 1º, do Decreto-Lei n. 37/66 e pelos arts. 335 a 337 e 349 a 351 do Regulamento Aduaneiro.

Com o fito de regulamentar o regime *drawback* restituição, a Secretaria da Receita Federal do Brasil estabeleceu normas para sua concessão mediante a edição da Instrução Normativa SRF n. 30/72.

De acordo com as determinações administrativas vigentes, para a concessão do crédito referente ao *drawback* restituição pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, deverá o interessado:

- Comprovar a exportação do produto em cujo beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento tenham sido empregados os insumos importados;
- Apresentar a 4ª via da Declaração de Importação dos insumos importados com o respectivo comprovante de pagamento dos tributos federais; e,
- Apresentar laudo técnico demonstrando a relação insumo importado por unidade de produto exportado.

Na concessão do regime, conforme o Regulamento Aduaneiro, serão desprezados os subprodutos e os resíduos não exportados, quando seu montante não exceder a 5% do valor do produto importado.

Depois de emitido o certificado de crédito fiscal para o interessado, sua aplicação em importações posteriores será realizada pela Unidade Secretaria da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona o estabelecimento produtor. Neste ponto, interessante salientar que, após a implementação do DARF eletrônico pela Instrução Normativa SRF n. 98, de 29 de dezembro de 1997, para a utili-

4. Aprovado pelo Decreto n. 91.030, de 05 de março de 1985.

5. Decreto n. 4.543, de 26 de dezembro de 2002.

zação do “certificado de crédito fiscal” do *drawback* restituição segue-se o procedimento previsto na Instrução Normativa SRF n. 81, de 27 de junho de 1998.

Mesmo que ultrapassada a fase de concessão do certificado de crédito, na fase de utilização do mesmo, será também obrigatória a apresentação de documentos à Unidade Aduaneira com jurisdição sobre o estabelecimento do importador. O beneficiário deverá apresentar o certificado de crédito fiscal à Importação e o extrato da Declaração de Importação relativa à importação a que deu azo ao crédito.

Porém, embora apresente os documentos exigidos, a Unidade Aduaneira poderá, ainda, realizar diligências fiscais para aferições quanto aos documentos apresentados na fase de concessão do regime.

Após confirmar, no Sistema de Informações da Arrecadação Federal - SINAL, o pagamento dos tributos consignados no extrato da Declaração de Importação que dá direito ao crédito, a Seção ou Serviço de Arrecadação determinará o valor do crédito a ser utilizado e emitirá respectiva ordem bancária.

Assim, os valores decorrentes do regime de restituição serão ressarcidos mediante crédito na conta corrente bancária indicada no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX pelo importador para o débito automático do valor dos tributos incidentes nas importações, conforme a já citada Instrução Normativa SRF n. 81, de 27 de junho de 1998.

O *drawback* restituição, segundo informações da Receita Federal do Brasil, praticamente não é mais utilizado.⁶ Porém, sendo inúmeros os casos de empresas que importam insumos destinados à composição de seus produtos sem que tenham a intenção de exportá-los, a não utilização corriqueira do *drawback* restituição pode ser atribuída ao desconhecimento de sua existência pelos profissionais que operam no comércio exterior, assim como, às imposições da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil para sua obtenção, como a burocracia, a restituição apenas mediante crédito fiscal, e o prazo exíguo para o seu requerimento.

3. A inexistência de arrimo legal para o prazo decadencial estabelecido na Instrução Normativa SRF n. 30/72

Dentre as normas estabelecidas para o procedimento de concessão da restituição de tributos federais via *drawback*, a Instrução Normativa SRF n.

6. Disponível em: <<http://www.reccita.fazenda.gov.br/aduana/Drawback/regime.html>>.

30/72 determinou que, para o requerimento de concessão da restituição, deverá ser observado o prazo de noventa dias contados da efetiva exportação da mercadoria, prorrogável uma vez, por igual período, desde que devidamente justificado o motivo, sob pena de decadência do direito do beneficiário:

2.2. A habilitação deverá ser feita num prazo de até 90 (noventa) dias, a partir da efetiva exportação da mercadoria, ao fim do qual decairá o direito do beneficiário.

2.2.1. O prazo estabelecido poderá ser prorrogado, uma única vez, por igual período, a pedido justificado do interessado.

Gize-se que o Decreto-Lei n. 37/66, que instituiu o regime especial, não estabeleceu prazo para apresentação do pedido de reconhecimento do direito à restituição em regime de *drawback*. Tampouco o faz, o atualmente vigente Regulamento Aduaneiro. Portanto, evidente que, embora o Decreto-Lei n. 37/66 e o Regulamento Aduaneiro não tenham fixado prazo para o pedido de restituição do crédito tributário por meio do regime *drawback*, a Instrução Normativa SRF n. 30/72 o fez, inovando no que o texto da lei comportou ao fixar o prazo de noventa dias para o pedido.

Segundo os ensinamentos do Professor Hely Lopes Meireles, as Instruções Normativas, como atos administrativos normativos que são, contêm um comando geral do emanado do Executivo, sempre visando à correta aplicação da lei:

Atos administrativos normativos são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando à correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados. Esses atos expressam em minúcia o mandamento abstrato da lei, e o fazem com a mesma normatividade da regra legislativa, embora sejam manifestações tipicamente administrativas.

As *instruções normativas* são atos administrativos expedidos pelos Ministros de Estado para a execução das leis, decretos e regulamentos (CF, art. 87, parágrafo único, II), mas são também utilizadas por outros órgãos superiores para o mesmo fim.⁷

Nesse diapasão, infere-se que o ordenamento jurídico brasileiro permite tão-somente atos administrativos normativos *executivos*; ou seja, é vedada a

7. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 174-177.

expedição pela Administração Pública de normas autônomas, sem respaldo em lei de conteúdo restritivo de direitos.

Neste exato sentido, as lições de Maria Sylvia di Pietro também aclaram a questão, asseverando a limitação que o princípio da legalidade traz aos atos administrativos:

Além do decreto regulamentar, o poder normativo da Administração ainda se expressa por meio de *resoluções, portarias, deliberações, instruções*, editadas por autoridades que não o Chefe do Executivo. Note-se que o artigo 87, parágrafo único, inciso II [da Constituição], outorga aos Ministros de Estado competência para “expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos”. Há, ainda, *os regimentos*, pelos quais os órgãos colegiados estabelecem normas sobre o seu funcionamento interno. Todos esses atos estabelecem normas que têm alcance limitado ao âmbito de atuação do órgão expedidor. Não têm o mesmo alcance nem a mesma natureza que os regulamentos baixados pelo Chefe do Executivo.

Em todas essas hipóteses, o ato normativo não pode contrariar a lei, nem criar direitos, impor obrigações, proibições, penalidades que nela não estejam previstos, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade (art. 5º, II, e 37, *caput*, da Constituição).⁸

Ademais, como pontifica Celso Antonio Bandeira de Mello, padecerá do vício da inconstitucionalidade a instrução normativa que não se limitar à letra explícita da lei:

[...] toda a dependência e subordinação do regulamento à lei, bem como os limites em que se há de conter, manifestam-se revigoradamente no caso de instruções, portarias, resoluções, regimentos ou normas quejandas. Desatendê-los implica inconstitucionalidade. A regra geral contida no art. 68 da Carta Magna, da qual é procedente inferir vedação a delegação ostensiva ou disfarçada de poderes legislativos ao Executivo, incide e com maior evidência quando a delegação se faz em prol de entidades ou órgãos administrativos sediados em posição jurídica inferior à do Presidente e que se vão manifestar, portanto, mediante atos de qualificação menor. Se o regulamento não pode criar direitos ou restrições à liberdade, propriedade e atividades dos indivíduos que já não estejam estabelecidos

8. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 104-105.

e restringidos na lei, menos ainda poderão fazê-lo instruções, portarias ou resoluções. Se o regulamento não pode ser instrumento para regular matéria que, por ser legislativa, é insuscetível de delegação, menos ainda poderão fazê-lo atos de estirpe inferior, quais instruções, portarias ou resoluções.⁹

Assim, denota-se que as instruções normativas têm por fim a mera execução das leis, decretos e regulamentos, e, por esta razão, não podem alterar os preceitos desses diplomas estipulando regras que não contenham, tais como prazos decadenciais de direitos, sob pena de inconstitucionalidade.

No entanto, é este, exatamente, o conteúdo da Instrução Normativa SRF n. 30/72, visto que, mesmo sendo ato subalterno da Administração, incompatível com a função legislativa, impõe uma obrigação aos contribuintes não prevista na lei de regência da matéria a que se refere, inovando no ordenamento jurídico.

Precisamente neste sentido, em análise de mandado de segurança impetrado com o objetivo de ver reconhecido direito a crédito em relação ao IPI pago em importação efetuada sob o regime de *drawback* restituição, obstaculizado pela Receita Federal em atenção ao prazo estipulado na Instrução Normativa SRF n. 30/72, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região ementou decisão:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. *DRAWBACK* RESTITUIÇÃO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. INOVAÇÃO. PRAZO NÃO CONTIDO EM LEI. ILEGALIDADE. TAXA SELIC.

1. As instruções normativas são apenas executivas e regulamentares das leis, cabendo-lhes explicitar os termos procedimentais pelos quais serão aplicadas, sendo-lhes, no entanto, vedada a inovação. Assim, tendo a IN/ SRF 30/72 estabelecido prazo não contido no Decreto 37/66, nem no Decreto 4543/02 (Regulamento Aduaneiro), inobservou o princípio da legalidade, devendo ser afastada, no ponto.

2. Incide a taxa SELIC a contar do indeferimento administrativo.¹⁰

E, veja-se, ainda, que a instrução normativa em comento tenta instituir hipótese de extinção de crédito tributário, na modalidade decadência,¹¹ o

9. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 16. ed. São Paulo, 2003, p. 337-38.

10. TRF da 4ª Região, AMS 2004.70.00.024180-1, Segunda Turma, Relator Dirceu de Almeida Soares, DJ de 11 de janeiro de 2006.

11. Código Tributário Nacional: "Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] V - a prescrição e a decadência; [...]".

que é expressamente vedado pelo art. 97 do Código Tributário Nacional, que tem origem no princípio da legalidade, *in verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Aliás, cumpre frisar que, pelo entabulado no art. 146 da Constituição Federal, nem mesmo uma simples lei ordinária poderia versar sobre a decadência do direito do contribuinte no presente caso, pois esta matéria é de regulação adstrita à lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

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

Destarte, a restrição estabelecida pela Instrução Normativa SRF n. 30/72 ao direito do contribuinte, a qual busca engendrar prazo decadencial para a restituição de tributos, não segue a base legal motivadora da sua expedição, sendo, portanto, inconstitucional porque veiculada por mero ato administrativo.

4. A atual impossibilidade de utilização do crédito relativo ao *drawback* restituição na compensação de tributos incidentes em importações futuras

Tanto a norma instituidora do *drawback* restituição, art. 78 do Decreto-Lei n. 37/66, quanto o Regulamento Aduaneiro vigente, em seu art. 350, dispõem que a restituição correspondente a este regime especial **poderá** ser feita mediante crédito fiscal a ser utilizado em importação futura.

Decreto-Lei n. 37/66:

Art. 78. Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada;

[...]

§ 1º – A restituição de que trata este artigo poderá ser feita mediante crédito da importância correspondente, a ser ressarcida em importação posterior.

Regulamento Aduaneiro:

“Art. 350. A restituição do valor correspondente aos tributos poderá ser feita mediante crédito fiscal, a ser utilizado em qualquer importação posterior (Decreto-Lei n. 37 de 1966, art. 78, § 1º).

Embora trate a norma de “restituição”, essa modalidade de *drawback*, como se vê, tem características da compensação tributária, pois a sistemática para utilização do seu crédito comporta as nuances de uma compensação tributária: utiliza-se do certificado de crédito fiscal para compensar os tributos oriundos de uma importação posteriormente realizada.

Todavia, a Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que incluiu o inciso II na redação do § 3º do art. 74, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o qual trata da compensação de créditos fiscais, estabelece que não poderão ser objeto de compensação os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no ato do registro da Declaração de Importação:

Art. 74. [...]

§ 3º – Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

[...]

II – os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

Atente-se que, uma vez que o Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 4.543/2002) entrou em vigor na data de 27 de dezembro de 2002 e, em contrapartida, a Lei n. 10.637/02 teve como início de vigência a data de 31 de dezembro de 2002, esta, ao incluir o inciso II no § 3º, do art. 74, da Lei n. 9.430/96, derogou a possibilidade de utilização do crédito fiscal oriundo do *drawback* restituição em importações futuras, a qual era albergada pelo art. 350 do Regulamento.

Nesse sentido, é necessário ressaltar que, não obstante o art. 78, §1º, do Decreto-Lei n. 37/66 e o art. 350 do Regulamento Aduaneiro indiquem a possibilidade de creditamento dos valores oriundos do *drawback* restituição

em importação posterior, os mesmos não limitam tal creditamento como a única forma de ressarcimento de tributos via *drawback* restituição, o trazem apenas como mera opção.

Assim, está-se diante da autorização legal que é pressuposto que diferencia a compensação tributária daquela de natureza civil, diferenciação esta decorrente do princípio da estrita reserva legal que preside as relações tributárias em nosso sistema jurídico. Desta forma, segue a compensação fiscal via crédito de *drawback* restituição às delimitações do art. 170 do Código Tributário Nacional:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Neste sentido, não pareceria desarrazoado intentar pedido de compensação tributária dos créditos advindos do *drawback* restituição com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a teor do disposto no *caput* do art. 74 da Lei n. 9.430/96, pois, como já exposto, ao contrário das outras modalidades que são administradas pela SECEX, no *drawback* restituição, a administração e a concessão são de competência da Receita Federal do Brasil:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n. 10.637, de 2002)

Logo, embora tenha havido a derrogação tácita da possibilidade de utilização dos créditos advindos do *drawback* restituição em importações futuras pela Lei n. 10.637/02, isto é, ainda que tenha havido a revogação parcial do art. 350 do Regulamento Aduaneiro, atingindo apenas a compensação tributária em importações futuras, note-se que persiste a autorização legal para a compensação de débitos tributários mediante os créditos originários do citado regime especial, pois sua utilização em importações futuras foi elencada como mera faculdade no art. 350 do Regulamento Aduaneiro. Sendo

assim, os créditos de II e IPI obtidos pelo *drawback* restituição poderão ser compensados com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil por existir autorização legal para tanto.

5. Conclusão

A legislação aduaneira permite que, na hipótese do produto industrializado vir a ser exportado, haja a possibilidade de serem ressarcidos os tributos federais recolhidos quando da importação dos insumos utilizados em sua industrialização (II e IPI), na forma de crédito fiscal, por meio do denominado *drawback restituição*, que, embora instituído em meados do ano de 1966, praticamente não é utilizado, podendo ser apontadas como causas para o não uso o desconhecimento de sua existência pelos profissionais que operam no comércio exterior, assim como, às imposições da própria Receita Federal do Brasil para sua obtenção.

Uma das imposições estabelecidas pela Receita Federal é a observância do prazo de noventa dias, prorrogável uma vez, por igual período, desde que haja justificativa, para o requerimento de concessão da restituição, conforme estabelecido na Instrução Normativa SRF n. 30/72.

Todavia, do exposto neste breve estudo, demonstra-se que tal restrição temporal, além de ilegal, está afetada pelo vício da inconstitucionalidade, uma vez que fora erigida sem amparo em lei ou decreto, sendo o único prazo aplicável, portanto, aquele atinente à prescrição dos créditos tributários, de cinco anos.

Outro aspecto do regime especial estudado toca à impossibilidade de utilização dos créditos do *drawback* restituição em importações posteriores ante a derrogação da sua autorização legal com o advento da Lei n. 10.637/02. No entanto, como ainda vigente em parte os arts. 350 do Regulamento Aduaneiro e 78, § 1º, do Decreto-Lei n. 37/96, persiste a autorização legal para a compensação pelo sujeito passivo dos créditos provenientes do *drawback* restituição, os quais, sendo administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderão ser compensados com quaisquer tributos ou contribuições administrados também administrados por ela.

DA GRATUIDADE DO SERVIÇO PRESTADO PELAS INSTITUIÇÕES ASSISTENCIAIS: INCONSTITUCIONALIDADE DO REQUISITO ESTABELECIDO PELO DECRETO N. 6.308/07

Bruno Tussi

1. Introdução

A busca por um bem-estar social é um dos deveres de um Estado perante seus súditos. Tamanha é a força de tal sentença, que o poder constituinte originário brasileiro deixou claro nos princípios fundamentais que o Estado possui como sustentáculo a dignidade da pessoa humana¹ e como objetivo basilar a promoção do bem de todos.²

Todavia, ledo engano o de achar que o Estado, em tempos atuais, tem condições de atender todos os fundamentos e objetivos presentes na Carta Maior sem o auxílio da iniciativa privada e de pessoas que sacrificam o seu tempo na construção de uma sociedade mais livre, justa e igualitária. Aliás, a constituição de uma sociedade solidária é outro objetivo fundamental também elencado em nível constitucional.³

Conhecedor das dificuldades estatais, o poder constituinte originário decidiu incentivar a criação de instituições que visassem não o lucro, mas sim a assistência social. Para tanto, imunizou-as da carga tributária não vinculada⁴ em seu art. 150, VI, *c*, e das contribuições à seguridade social em seu art. 195, § 7º.

2. Das instituições de assistência social

Primordialmente, se faz uma análise do termo *instituições*, presente na imunidade estabelecida no art. 150, VI, *c*, e *entidades beneficentes*, presente naquela do art. 195, § 7º.

1. Art. 1º, III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

2. Art. 3º, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

3. Art. 3º, I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

4. Impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços da instituição.

Contrário ao que muitos possam pensar, instituição não é sinônimo de fundação, nem ao menos indica uma espécie de pessoa jurídica, societária ou empresária. O termo instituição ou instituto define a finalidade, o objetivo e o ideal de uma pessoa jurídica que busca atender a coletividade sem pretensão lucrativa e dentro dos limites finalísticos para a qual foi criada.

Assim, nos dizeres de Fanucchi,⁵ “não é a forma jurídica que importa e sim o objetivo visado pela criação da entidade.” Portanto, uma instituição pode ser criada sob a forma de uma entidade empresária, sociedade, associação ou fundação. O que deve estar presente, sempre, é a despretensão lucrativa e o atendimento à coletividade, ou seja, o fim social.

Costa⁶ assim define o termo *instituições*:

Instituições são aquelas entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências. São pessoas de Direito Privado que exercem, sem fim lucrativo, atividades de colaboração com o Estado em funções cujo desempenho é, em princípio, atribuição deste (grifo nosso).

A única restrição à forma da pessoa jurídica é trazida pelo eminente jurista Hugo de Brito Machado, que entende não ser possível uma instituição ser constituída sob a égide de uma sociedade anônima, “porque estas, diz a lei que as regula, consideram-se mercantis seja quais forem seus objetivos.”⁷

No mesmo sentido, a *entidade beneficente* deve ser entendida como qualquer pessoa jurídica que preste serviço sem fins lucrativos à coletividade. Apesar de o adjetivo beneficente dar idéia de que o serviço prestado pela *entidade* deveria ser gratuito, veremos adiante que inexistente requisito válido referente à gratuidade do serviço. Portanto, embora Bezerra Neto⁸ afirme que o fator distintivo entre a *entidade beneficente*, prevista no art. 195, § 7º, e a *instituição*, prevista no art. 150, VI, c, ser a prestação gratuita do serviço por

5. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 128.

6. COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 173.

7. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 1. São Paulo: Atlas, 2003, p. 219.

8. BEZERRA NETO, Bianor Arruda. Entidade beneficente de assistência social, instituição de educação sem fins lucrativos. A imunidade previdenciária e tributária na Constituição. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 6, n. 53, jan. 2002.

parte daquela, inexistente diferenciação fundamental enquanto inexistir exigência válida para esse fim.

Desta maneira, deve-se entender por *beneficente a entidade* que não visa o lucro de seus fundadores, mas tão somente investir no bem estar social e no desenvolvimento da Sociedade, quer preste serviço de forma gratuita ou não.⁹ O lucro da entidade, como veremos a seguir, deve existir.

Já no conceito de *assistência social*, incluem-se todas as atividades que possuam o objetivo de (i) proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice; (ii) amparar as crianças e adolescentes carentes; (iii) promover a integração ao mercado de trabalho; (iv) habilitar e reabilitar as pessoas portadoras de deficiência e promover a sua integração à vida comunitária; e (v) garantir um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência ou ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a Lei.

Apesar de esses objetivos estarem descritos no art. 203 da Constituição Federal, tal rol não pode ser tratado como taxativo. Ele permite a inclusão de outros objetivos que venham ao encontro da necessidade social e auxiliem na garantia dos direitos sociais dispostos no art. 6º da Carta Magna.

Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Destarte, a assistência médica, hospitalar, odontológica, jurídica, cultural, trabalhista, entre outras, devem ser interpretadas também como assistência social.

Partindo desses dois importantes conceitos, encontramos o primeiro requisito daqueles que Ávila¹⁰ passou a classificar como subjetivos, qual seja tratar-se a pessoa jurídica de uma instituição ou entidade beneficente.

O segundo requisito subjetivo proposto pelo autor é a ausência de fins lucrativos, que, na verdade, já é elemento essencial do conceito de instituição e entidade beneficente, mas que, todavia, merece um breve estudo.

Por instituição sem fim lucrativo ou entidade beneficente deve ser entendida toda aquela que não distribua seus superávits entre seus sócios, ou

9. Ver: CHIESA, Clélio. Imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos à exigência das contribuições destinadas a financiar a seguridade social. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, p.22-33, jul. 2001.

10. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

seja, não pode trazer riqueza àqueles que a criaram. A idéia de que a instituição em si não possa ter lucro é totalmente fora de cogitação. Uma entidade, qualquer que seja, incluindo o Estado, deve arrecadar mais do que suas despesas e custos se pretende melhorar o serviço que presta.

A entidade que não arrecada numerário igual ao que despende, cairá, sem sombra de dúvida, na falência. Já aquela que se preocupa apenas em *zerar* a sua contabilidade, ou seja, arrecadar exatamente aquilo que consome, certamente se tornará obsoleta e não atenderá mais o objetivo para o qual foi criada.

Portanto, o lucro deve ser o objetivo de uma instituição sem fins lucrativos e de uma entidade beneficente; eis que, por mais contraditório que possa parecer, a instituição deve buscar sempre fortalecer a sua atuação perante a Sociedade, abrangendo um número cada vez maior de beneficiados. Nas elucidantes palavras do doutrinador Machado,¹¹ “uma entidade sem fins lucrativos pode lucrar, e deve lucrar, em suas atividades, como forma de se fortalecer e poder cada vez melhor desempenhar sua atividade que seja do interesse da sociedade, vale dizer, do interesse público.”

Veda-se, entretanto, nos dizeres de Costa,¹² “a utilização da entidade como instrumento de auferimento de lucro por seus dirigentes, já que esse intento é buscado por outro tipo de entidade – qual seja, a *empresa*.”

Assim, atingido o superávit, a instituição de assistência social deve aplicar tais numerários na própria instituição, buscando melhorias e desenvolvimento na prestação dos serviços sociais à coletividade.

3. Dos requisitos infraconstitucionais

Em nível constitucional, o art. 150, VI, *c*, apenas exige que a instituição de assistência social não tenha finalidade lucrativa para ser beneficiária da imunidade, o que, como se viu anteriormente, pode ser considerado um pleonasma. Da mesma forma, o art. 195, §7º, imuniza as entidades beneficentes de assistência social, não exigindo, expressamente, a ausência da finalidade lucrativa. Todavia, como já esclarecido, a despreensão lucrativa faz parte do conceito de entidade beneficente.

Contudo, tais imunidades são condicionadas aos requisitos de lei, fato que gera grande polêmica quando se trata da espécie de lei que poderá regular o presente instituto tributário.

11. MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 222.

12. COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 180.

A maioria dos tributaristas brasileiros, ao discorrerem sobre o tema, afirmam que não outra senão a lei complementar tem poderes para legislar a matéria, mesmo que o dispositivo constitucional assim não o exija.

O argumento para a defesa dessa teoria reside na obrigatoriedade prescrita pelo art. 146, II, da Carta Suprema de se utilizar lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Desta maneira, tendo em vista que “as imunidades tributárias constituem típicas limitações constitucionais [...] da competência tributária”,¹³ os requisitos a serem prescritos em lei para a imunidade em análise devem ser estabelecidos por lei complementar.

Aires Ferdinando Barreto e Paulo A. Barreto demonstram a sua preocupação caso a competência para definir os requisitos deitasse sobre os ombros do legislador ordinário. Segundo os autores:

Se fosse dado à lei ordinária versar essa definição, cuidariam os vários Legislativos de amesquinhar esse conceito visando a mutilar, a restringir, a circunscrever substancialmente a imunidade que as alcança.¹⁴

O Código Tributário Nacional traz, em seu art. 14, os requisitos que devem ser obedecidos pela instituição para fazer jus à imunidade presente no art. 150, VI, *c*, transcrita em seu art. 9, IV, *c*. São eles:

- I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Não há motivo para se discorrer sobre o *status* de lei complementar que abriga o Código Tributário Nacional; eis que matéria incessantemente discutida e já pacificada. Portanto, tais requisitos são legítimos para limitar o número de instituições beneficiadas pela imunidade e devem ser atendidos.

Inexiste dispositivo no Código Tributário Nacional condizente à imunidade das contribuições à seguridade social. Entretanto, os requisitos acima descritos devem ser aplicados às entidades beneficentes, tendo em vista que

13. MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 217.

14. BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 24.

todos estão apenas afirmando o que se espera de uma entidade que vise o bem social.

O dispositivo do Código Tributário Nacional não está limitando o número de entidades beneficiárias das imunidades, mas tão-somente descrevendo as formalidades mínimas que devem ser obedecidas para se alcançar os requisitos substanciais da Constituição.

A grande controvérsia reside na validade das leis ordinárias que acrescentam outros requisitos necessários à concessão da imunidade.

Baleiro¹⁵ leciona que “a imunidade não pode ser regulada por lei ordinária da pessoa estatal competente para tributar, uma vez que os interesses arrecadatórios de tais entes levariam à frustração da própria imunidade.” No mesmo norte de pensamento se pode citar Machado, Costa, Ávila e Aires e Paulo Barreto, entre outros. Ressaltam-se os dizeres veementes de Ávila.¹⁶

Os requisitos indispensáveis ao gozo da imunidade *esgotam-se* no disposto na Constituição e, por sua própria referência, ao estabelecido no Código Tributário Nacional. *Requisitos outros não pode haver*. E assim é, porque a Constituição assim dispôs. A instituição de outros requisitos por norma infraconstitucional ofende o postulado da supremacia da Constituição.

Muito embora o argumento mereça ser acolhido, o presente artigo se valerá daquilo que atualmente o Supremo Tribunal Federal entende como constitucional para a obtenção das imunidades.

Ainda que se defenda a idéia de que instituição de assistência social, prevista no art. 150, VI, *c*, e entidade beneficente de assistência social, prevista no art. 195, § 7º, ambos da Constituição, sejam sinônimos, existem requisitos infraconstitucionais diversos para a obtenção de cada uma das imunidades.

4. Dos requisitos infraconstitucionais para a obtenção da imunidade prevista no art. 150, VI, *c*, da Constituição

Ao alterar a legislação tributária nacional, através da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, o legislador decidiu regulamentar a imunidade

15. BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 316.

16. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 234.

prevista no art. 150, VI, *c*, da Constituição, por meio dos seus arts. 12, 13 e 14, assim dispondo:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea *c*, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º. Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

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

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º. Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinando exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurí-

dica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei n. 9.430, de 1996.

Em 27 de novembro de 1998, através da Lei n. 9.718, houve uma alteração do § 3º do art. 12 da Lei n. 9.537/97, que passou a ter a seguinte redação:

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

Contudo, na idéia, defendida pela grande maioria dos juristas brasileiros, de que não cabe à legislação ordinária definir requisitos para as imunidades, a Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços ajuizou, em 1998, uma Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o STF, recebendo o registro ADI n. 1.802, com o intuito de declarar inconstitucional os arts. 12, 13 e 14 da Lei n. 9.537/97, porque esta viola a obrigatoriedade de se regular unicamente via lei complementar as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em decisão datada de 27 de agosto de 1998, houve a suspensão cautelar, até decisão final, da vigência do § 1º e da alínea *f* do § 2º, ambos do art. 12, além do art. 13, *caput*, e 14, da Lei n. 9.537/97.

Assim sendo, atualmente, conforme entendimento dos ministros do STF, os requisitos infraconstitucionais necessários para a obtenção da imunidade prevista no art. 150, VI, *c*, da Carta Magna são:

- não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

Preenchidos os requisitos acima descritos, a instituição de assistência social gozará de imunidade referente aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, na amplitude máxima que se pode dar a tais tributos.¹⁷

5. Dos requisitos infraconstitucionais para a obtenção da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição

O legislador, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social por meio da Lei n. 8.212 de 24 de julho de 1991, apresentou, em seu art. 55, os requisitos necessários para a obtenção, por parte das entidades beneficentes, da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição. Assim era o texto original da norma infraconstitucional:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

17. Sobre os impostos consagrados pela imunidade, ver: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 239; COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 254.

I – seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II – seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III – promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V – aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º. Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º. A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

Ocorre que algumas modificações foram realizadas por legislações posteriores.

Analisando-se em uma ótica cronológica, a Lei n. 9.528, de 10 de dezembro de 1997, deu nova redação ao inciso V, passando a assim dispor: “V – aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades”.

Em 11 de dezembro de 1998 houve a mais drásticas das alterações, por meio da Lei n. 9.732, alterando-se o inciso III e acrescentando-se os §§ 3º, 4º e 5º ao dispositivo legal. Eis as alterações:

III – promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

§ 3º. Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º. O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º. Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Tal legislação restringiu ainda mais a imunidade ao assim dispor em seus arts. 4º, 5º e 7º:

Art. 4º. As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei no 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.

Art. 5º. O disposto no art. 55 da Lei n. 8.212, de 1991, na sua nova redação, e no art. 4º desta Lei terá aplicação a partir da competência abril de 1999.

Art. 7º. Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com o art. 55 da Lei no 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei.

Por derradeiro, a Medida Provisória n. 2.187-13, de 24 de agosto de 2001, alterou o inciso II e acrescentou o § 6º ao art. 55 da Lei n. 8.212/93:

II – seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

§ 6º. A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.

Insatisfeita com as alterações trazidas pela Lei n. 9.732/98, a Confederação Nacional da Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços novamente ajuizou, em 1999, por intermédio do advogado e jurista Ives Gandra da Silva Martins, ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, a qual recebeu o registro de ADI n. 2.028.

Em decisão liminar proferida pelo ministro Moreira Alves, as alterações ao art. 55 da Lei n. 8.212/93, realizadas pela Lei n. 9.732/98, bem como os arts. 4º, 5º e 7º desta, tiveram sua eficácia suspensa, retomando sua forma original até a data da decisão final.

Destarte, atualmente os requisitos infraconstitucionais para a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal são:

- o reconhecimento de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
- possuir Registro e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;
- promover a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;
- não receberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, e não usufruírem vantagens ou benefícios a qualquer título;
- aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades;
- não possuir débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição.

Uma vez obedecidos os requisitos expostos, a instituição de assistência social ficará imune das contribuições para a seguridade social previstas no art. 195 da Constituição e arts. 22 e 23 da Lei n. 8.212/93.

6. Da gratuidade do serviço

Muito embora a instituição de assistência social, e entenda-se aqui também a entidade beneficente de assistência social, não possam ter finalidade lucrativa, tal assertiva não pode dar base hermenêutica para a afirmação de que os serviços por elas prestados sejam gratuitos.

Já se discorreu acerca do que deve ser entendido por uma entidade sem fins lucrativos, mas salienta-se que tal requisito diz respeito unicamente à impossibilidade de se ratear a renda ou o patrimônio adquirido entre seus criadores.

A idéia de que o serviço prestado pela instituição de assistência social deveria ser gratuito é defendida por Torres¹⁸ ao aduzir que o serviço de assistência social, como previsto pelo art. 203 da Constituição Federal, deve ser prestado pelo Estado independente de contribuição à seguridade social. Assim, como a instituição de assistência social tem uma função substitutiva a do Estado, a mesma deveria ser realizada gratuitamente para albergar as imunidades.

Contudo, tal tese merece ser criticada, já que a idéia do Estado realizando assistência social de forma gratuita é totalmente falsa. De forma direta, o Estado não exige uma contraprestação para atender aos fins sociais previstos no art. 203 da Carta Maior; entretanto, conforme prevê o art. 204, todas “as ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes”.

Assim, o Estado recolhe da Sociedade as verbas necessárias para a realização da assistência social, ou seja, está sendo remunerado indiretamente pelos serviços que presta à coletividade. Não estamos levando em conta, aqui, os impostos, que, apesar de não terem qualquer vinculação, financiam o ente estatal para que o mesmo possa realizar suas funções, e as contribuições diretamente vinculadas à saúde, como era a CPMF, à seguridade social – COFINS, ao programa de integração social – PIS/PASEP, entre outras.

Falaciosa é qualquer afirmação de que o Estado presta assistência social de forma gratuita. Sua remuneração vem de forma indireta e obrigatória por toda a Sociedade.

Os legisladores tentaram, por meio da Lei n. 9.732/98, impor a obrigação da gratuidade do serviço às entidades beneficentes de assistência social, para que as mesmas façam jus à imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição. Porém, sua eficácia está suspensa pela liminar deferida na ADI n. 2.028.

O Projeto de Lei Complementar n. 77 de 1999, com o intuito de modificar o Código Tributário Nacional, chegou a conter o requisito de gra-

18. TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995; *apud*, COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 182.

tuidade dos serviços prestados pelas instituições de assistência social, para que fizessem jus ao direito de imunidade. Sabiamente, ao ser aprovado e convertido em Lei Complementar de n. 104, de 10 de janeiro de 2001, foi-lhe retirado tal requisito.

Inconcebível é achar que as instituições e entidades beneficentes, por mais que possam ser entes públicos, consigam atender a coletividade de forma gratuita, contando apenas com a escassa verba governamental e auxílio da população em geral. Segundo Machado:¹⁹

Não é razoável, porém, exigir-se a prestação de serviços gratuitos de uma entidade privada, que não pode impor a quem quer que seja a obrigação de lhe fornecer recursos financeiros. Esta, para obter os recursos de que necessita, há de buscá-los junto a quem se favorece de sua atividade e tem condições para contribuir. Não se trata de relação impositiva, mas de relação contratual. E não se há de exigir que cobre por seus serviços apenas o estritamente necessário para cobrir seus custos. Pode e deve lucrar, para poder expandir-se, crescer e assim poder servir cada vez melhor aos que dela necessitam.

Em 1993, por meio da Lei n. 8.742, de 07 de dezembro, o Estado constituiu a Lei Orgânica da Assistência Social, definindo os objetivos, princípios, diretrizes, organização e gestão da assistência social brasileira, porém, em nenhum momento, impôs a gratuidade do serviço prestado pelas entidades ou organizações de assistência social, apenas definindo-as como “aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta lei, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.” (art. 3º).

Todavia, ao arpejo de toda a ordem jurídica brasileira, em 14 de dezembro de 2007, o Presidente da República em exercício, Sr. Luiz Inácio Lula da Silva, decretou ser característica essencial das entidades e organizações de assistência social a garantia da universalidade do atendimento, independentemente de contraprestação do usuário.²⁰

Inicialmente, regular a matéria através de decreto está, sem sombra de dúvidas, fora de cogitação. Se as teorias jurídicas repudiam tal ato por meio

19. MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 224.

20. Decreto n. 6.308, de 14 de dezembro de 2007, art. 1º, parágrafo único, II.

de lei ordinária, em hipótese alguma tamanha restrição pode ser feita por um mero Decreto.

A função de um decreto, conforme o art. 84, IV, da Constituição Federal é unicamente o de regular uma matéria prevista em lei. Não pode inovar, trazer requisitos e obrigações não dispostas na lei que o originou. O Decreto é sempre vinculado e obediente ao disposto na norma que lhe deu origem. Portanto, não havendo o elemento gratuidade da Lei n. 8.742/93, o Decreto n. 6.308/07 que “dispõe sobre as entidades e organizações de assistência social de que trata o art. 3º da Lei n. 8.742, de 07 de dezembro de 1993, e dá outras providências”, não pode criar tal característica essencial às entidades e organizações de assistência social.

Desta maneira, o dispositivo que obriga a gratuidade do serviço presente no Decreto n. 6.308/07 é totalmente inconstitucional e, portanto, inválido.

O único dispositivo legal, anterior ao Decreto n. 6.308/07, que tentou impor a gratuidade do serviço como condição para a exclusão da contribuição à assistência social pelas entidades beneficentes de assistência social está suspenso por decisão na ADI n. 2.028, por entender, o ministro Moreira Alves, ser inconstitucional.

Mesmo que o decreto em questão viesse regulamentar o art. 55 da Lei n. 8.212/93, seria uma norma inválida enquanto estiver suspensa a vigência da alteração ao inciso III do art. 55 da dita lei provocada pela Lei n. 9.732/98.

7. Considerações finais

Ainda que contrária ao sistema jurídico tributário, o STF, por enquanto, considerou constitucionais alguns requisitos criados por leis ordinárias à concessão das imunidades previstas no art. 150, VI, *c*, e art. 195, § 7º.

Nota-se que tais requisitos são diversos para as duas imunidades, podendo, *v.g.*, ser deferida a imunidade quanto aos impostos e negada aquela condizente às contribuições sociais, e vice e versa.

Entretanto, para nenhuma das imunidades aqui analisadas é constitucionalmente válida a exigência de gratuidade na prestação dos serviços pelas instituições e entidades beneficentes de assistência social, e assim deve ser mantido, haja vista a impossibilidade de angariar fundos por parte de tais instituições. Qualquer previsão em outro sentido, seja contida em lei ordinária ou no aberrante Decreto n. 6.308/07, deve ser tida como contrária ao sistema jurídico e assistencial brasileiro.

As entidades beneficentes e instituições de assistência social são relevantes para o alcance dos fundamentos e objetivos do Estado, bem como para a garantia constitucional do direito social à educação, do à saúde, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade e à infância e à assistência aos desamparados, previstos no art. 6º da Carta Magna.

Exatamente por ser uma forma de auxílio às obrigações do Estado, criaram-se as imunidades previstas no art. 150, VI, *c*, e art. 195, § 7º, objetivando aliviar a carga tributária e incentivar a criação de novas entidades.

Se a gratuidade for condição para as imunidades, estar-se-á dando motivo para a falência das instituições e entidades beneficentes, já que o Estado não será capaz de remunerar os serviços por elas prestados e as mesmas não terão recursos financeiros para a sua manutenção e evolução.

O objetivo estatal deve ser o incentivo àqueles que sacrificam seu tempo por uma sociedade mais saudável, igualitária, justa e social, e não a criação de obstáculos intransponíveis, como a obrigação de prestação gratuita dos serviços.

O PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO CONSOANTE JURISPRUDÊNCIA DO STJ E LEI COMPLEMENTAR N. 118/05

Fernanda Matos Badr

1. Introdução

Em se falando de tributos sujeitos à lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo prescricional para interposição da Ação de Repetição do Indébito Tributário já foi alvo de discussões doutrinárias e dos Tribunais Superiores. Pacificou-se que a contagem do prazo de extinção da pretensão judicial de restituição do indébito tributário dar-se-ia com a homologação do pagamento indevido.

No entanto, o que parecia já estar consolidado, voltou à tona com a publicação da Lei Complementar n. 118/05, que introduziu, à primeira vista, nova roupagem à interpretação feita pelo STJ dos dispositivos do CTN. O art. 3º daquela lei determinou que a contagem do prazo de cinco anos para a Ação de Repetição do Indébito se dá com o pagamento antecipado, contrariando a “tese do cinco mais cinco”, construída pelo STJ e corroborada pela doutrina majoritária.

Diante desta abrupta interpretação introduzida pela LC n. 118/05, faz-se oportuno e salutar a análise de sua compatibilidade ao ordenamento jurídico hodierno. A elucidação do tema verifica, também, a repercussão dos seus efeitos – retroatividade ou irretroatividade – no mundo dos fatos. Além disso, aferi-la aos preceitos constitucionais e infraconstitucionais, propicia, aos operadores do direito, o estudo do controle jurisdicional no que tange à natureza interpretativa desta.

Vale ressaltar que o presente estudo se utilizou da pesquisa bibliográfica e documental, por meio de uma abordagem qualitativa e da utilização dos resultados de forma pura, atingindo suas finalidades descritivas e exploratórias, devido aos métodos de observação, análise e interpretação dos dados. Primordialmente, teceram-se considerações gerais acerca da constituição do

crédito tributário, enfocando o auto-lançamento para depois se analisar o momento extintivo do crédito quando em se tratando do pagamento efetuado de tributo cujo lançamento é feito por homologação. Depois, foi feito um breve apanhado da contagem do prazo antes da LC n. 118/05 e a seguir, explicitou-se a nova roupagem interpretativa introduzida por esta lei, abordando juridicamente suas inovações.

2. Constituição do crédito tributário

Com a ocorrência do fato gerador e conseqüente concretização da hipótese normativa, nasce a obrigação tributária. Ela decorre de uma situação fática, ao passo que basta a ocorrência desta e sua adequação à hipótese de incidência para o seu nascimento.

Comparando-se, à guiza de melhor intelecção, a obrigação tributária com a obrigação no âmbito civil, poderia-se aduzir ser aquela abstrata, ilíquida. O lançamento seria o ato pelo qual a administração tributária, tomando conhecimento da ocorrência do fato gerador, a individualizaria (tornando-a líquida), calculando o montante do tributo, definindo o sujeito passivo, entre outros fatores disciplinados no art. 142 do CTN, que cuida do lançamento tributário. Assim, a obrigação se converte em crédito tributário apto à cobrança administrativa, em um primeiro momento, e judicial, posteriormente, se for o caso.

O crédito tributário constitui-se do direito conferido ao poder público de cobrar valores dos contribuintes tendo em vista a concretização da hipótese de incidência (ou realização do fato gerador), assim, fácil é perceber que ele surge concomitante à obrigação tributária, ou seja, quando se realiza o fato gerador da obrigação tributária (surge a obrigação por parte do contribuinte), nasce o direito do poder público de cobrar do particular os valores à ela correspondentes, como que duas faces da mesma moeda, passando a necessitar-se, para a efetiva cobrança do montante devido, somente de um ato da administração pública que notifique o sujeito passivo a recolher o tributo: o lançamento.

A partir do art. 142, o Código Tributário Nacional¹ passa a disciplinar o lançamento. Ao individualizar a obrigação tributária pelo lançamento, o Fisco (sujeito ativo) faz o primeiro contato com o fato gerador realizado pelo contribuinte (sujeito passivo).

O conceito esboçado no artigo em comento padece de algumas imprecisões, as quais se analisarão a seguir. Cabe mencionar que o lançamento é ato privativo (exclusivo) da autoridade administrativa fiscal, conforme disposto no aludido preceito, e que se trata de um ato vinculado de forma que não há espaço para discricionariedade administrativa. O administrador é vinculado à lei, ou seja, se o fiscal se depara com a obrigação tributária, obrigatoriamente deverá efetuar o lançamento, transformando-a em crédito tributário.

Muito se discute acerca da natureza do lançamento tributário, se seria ele ato administrativo ou procedimento administrativo, discussão relevante para fins de verificação da decadência. No entanto, com o intuito de não se desviar do propósito deste, se analisará tal questão perfunctoriamente.

Acredita-se ser o lançamento tributário um ato administrativo, discordando do disposto no artigo trasladado, pois “concorre para a formação de situações jurídicas individuais, dotando-as de eficácia” (COELHO, 2005, p. 784). Continua Sacha Calmon:

O fato de conferir ao direito de crédito da Fazenda Pública a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade basta para ver incremento jurídico no ato administrativo do lançamento, que é ato de aplicação da norma tributária abstrata a situações jurídicas individuais, com a finalidade de obter receitas fiscais. [...] É ato jurídico-administrativo simples porque resulta da vontade e da competência de um único órgão da administração. (2005, p. 784).

No mesmo sentido, Alberto Xavier:

O primeiro consiste no equívoco de definir-se o lançamento como procedimento, quando em rigor ele é um ato jurídico, mais precisamente o

1. CTN, Art. 142: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido como 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 aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

ato administrativo que conclui aquele mesmo procedimento, ainda que rudimentar, não é essencial à existência do lançamento – que em certos casos pode dele prescindir. E ainda que a utilização do mesmo termo – lançamento – para designar ambas as realidades, o procedimento e o ato, ora um, ora outro, exprime manifesto desrespeito pelas regras de rigor terminológico científico e tem sido causa de graves perplexidades em diversos domínios, especialmente nos da decadência e prescrição [...]. (2005, p. 24).

Ora, o próprio Código Tributário Nacional não manteve coerência com o disposto no art. 142, ao passo que em outros dispositivos tratou o lançamento como sendo ato jurídico. Pode-se citar como exemplo o disposto no art. 149,² já que só podem ser objeto de revisão atos, jamais procedimentos. Convém trasladar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho acerca dessa controvérsia:

Lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos. (2004, p. 386).

Outra impropriedade que se verifica nítida no artigo em comento é o fato de se asseverar que o lançamento objetiva também a proposição da aplicação da penalidade cabível, confundindo assim a norma tributária material (que regula os tributos) com a norma penal tributária (que regula as penalidades), chocando-se frontalmente com o disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional, que afirma não ser o tributo sanção de ato ilícito.

Outro aspecto intrigante é a existência da proposição da aplicação da penalidade, ao invés da própria aplicação da penalidade. Ora, se o lançamento

2. CTN, Art. 149: “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]”.

constitui (como quer o art. 142) o crédito tributário, deveria aplicar-se desde já a penalidade cabível, pois esta faz parte do montante do crédito tributário.

A terceira grande discussão em torno do conceito de lançamento dado pelo Código Tributário é se seria ele ato administrativo constitutivo do crédito tributário, como afirma o artigo em discussão, ou se seria ele declaratório da obrigação tributária. Acerca desta celeuma, Hugo de Brito Machado afirma ser o lançamento constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação correspondente; veja-se:

A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito. (2003, p. 153)

No entanto, corrente distinta acredita dever ser o lançamento definido pelo que de fato é e não pelo que dele decorre (a constituição do crédito tributário). Neste sentido, Sacha Calmon:

É erro rotundo dizer que o lançamento *institui* o crédito. O erro continua redondo para aqueles que querem conciliar correntes inconciliáveis e proclamam que o lançamento *declara* a obrigação e *constitui* o crédito. A obrigação nem sempre necessita ser declarada, e o crédito nasce sempre com ela. Portanto, o lançamento apenas confere *exigibilidade ao crédito* – quando isto for necessário – ao *individualizar* o comando impessoal da norma (como é da sua natureza de ato tipicamente administrativo). O lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, infundindo-lhe *liquidez, certeza e exigibilidade*.

[...]

Na definição de lançamento, o verbo *constituir* não é empregado com o sentido de criar nem se reporta ao significado de *ato jurídico constitutivo* (criador, transferidor ou extintor de direitos materiais, substantivos). O CTN utilizou o termo de maneira atécnica, apenas para realçar as fases

preparatórias e revisionais que precedem e sucedem o lançamento. O que se prepara e discute é o *ato administrativo do lançamento*. (2005, p. 775).

O artigo em comento ensaja que o ato administrativo (lançamento) tem caráter constitutivo; ocorre que, embora não sendo uma assertiva de todo incorreta, não se coaduna perfeitamente ao conceito do lançamento, tendo em vista o fato de que esse não precisa pronunciar-se com relação à eficácia do crédito no que se refere ao nascimento da obrigação tributária.

2.1. Modalidades de lançamento

São três os tipos de lançamento tributário: de ofício, por declaração e por homologação, disciplinados nos arts. 147 e seguintes do Código Tributário Nacional, e sobre os quais se discorrerá a seguir, dando-se uma maior ênfase ao último. Pode-se dizer que o critério diferenciador dos três tipos de lançamento supracitados é a maior ou menor atuação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, ou seja, diferencia-se o lançamento de acordo com a maior ou menor participação do contribuinte no processo do lançamento.

O lançamento por declaração encontra-se disciplinado no art. 147 do Código CTN, que o conceitua como aquele que “é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”. Apesar da norma ser auto-explicativa, convém mencionar que nesse tipo de lançamento o contribuinte presta as informações necessárias ao Fisco para que este efetue o lançamento notificando o primeiro a pagar. Ou seja, poderia-se quantificar a participação meio a meio no que tange aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, daí porquê também denominar-se o tipo de lançamento, em comento como lançamento misto.

Muito embora, quando o contribuinte presta as informações fáticas necessárias ao lançamento muitas vezes ele já quantifique ou valorize os fatos, essa sua ação não configura o ato do lançamento, mas tão-somente obrigação acessória à que está submetido em virtude da concretização da norma hipotética. O lançamento só ocorre, de fato, quando avaliadas as informações contidas na declaração. O Fisco então as aceita dando ciência via lançamento ao contribuinte da exigibilidade do tributo.

Em alguns casos, o Fisco, *de per se*, toma a iniciativa da prática do lançamento, normalmente em decorrência da natureza do tributo. Cumpre salientar que ele também toma a iniciativa de lançar como uma forma complementar a fim de fazer cumprir-se dever que deveria ter sido satisfeito pelo contribuinte e não o foi. Nesses casos, fala-se do lançamento direto ou de ofício, que é efetuado nos casos arrolados no art. 149 do CTN.

Sabe-se que é necessária uma atuação eficaz da Administração Tributária no sentido da percepção dos tributos devidos pelos contribuintes, no entanto, com a complexidade da vida econômica no decorrer dos anos, foi-se tornando mais difícil este controle tendo em vista a grande quantidade de contribuintes bem como de tributos. Fato é que, hodiernamente, a grande maioria dos tributos é lançada por homologação, ocasião em que o contribuinte presta informações ao Fisco e, baseado nelas mesmas, já recolhe o tributo independentemente de prévia análise da máquina administrativa. Posteriormente, a Administração Tributária homologa ou não (art.150, CTN).

Alguns autores utilizaram a expressão “auto-lançamento” para significar o lançamento por homologação, tendo em vista a patente e intensa participação do contribuinte, já que é ele quem declara e paga o tributo devido. Tendo-se também por supedâneo o fato de que a maioria destes tributos homologa-se tacitamente, em decorrência da impossibilidade da revisão de todos eles pela máquina administrativa. No entanto, a expressão “auto-lançamento” é imprópria na medida em que o próprio CTN diz que o lançamento é ato privativo da Administração.

Primeiramente, necessário se faz aduzir que a homologação não é do lançamento, como quer o código tributário, mas do pagamento do tributo. Ora, se se admitisse tal assertiva, estar-se-ia aceitando que o lançamento poderia ser efetuado pelo sujeito passivo da obrigação tributária e não pela Administração Pública, pois até a homologação, não houve qualquer ato da administração tributária, mas tão-somente do contribuinte que calculou e recolheu o montante devido.

O lançamento por homologação é muito criticado por vários autores justamente em função do discorrido no parágrafo anterior, pois, factualmente, não existe lançamento, vez que não houve qualquer ato privativo da autoridade administrativa. O que ocorre é tão-somente a confirmação da legitimidade do procedimento do particular, daí o porquê não se dizer que há a homologação do lançamento, mas do pagamento efetuado pelo sujeito passivo.

De acordo com o § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional, o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. O referido dispositivo traz consigo algumas impropriedades. Analise-se: se ele diz que o pagamento antecipado extingue o crédito; se o crédito só é formalmente constituído após o lançamento; se o pagamento *de per se* não implica na “homologação do lançamento” (pois pode haver sido recolhido erroneamente); como poderia se extinguir algo que sequer existe?

Afirma também o preceito em comento ter a homologação natureza resolutória, no entanto, se esta é condição (como de fato se entende), deveria ter natureza suspensiva. E por fim, outro fator relevante é o fato de se aduzir “homologação do lançamento” na medida em que o próprio Código Tributário afirma que o lançamento se dá com a homologação, nesta modalidade, então, pode-se entender que antes dela não há falar-se em lançamento.

Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Sabe-se então que o Fisco tem o prazo de cinco anos para homologar expressamente o lançamento (contado do fato gerador), ou melhor, para confirmar a validade do procedimento realizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Caso não o faça, tem-se o que o Código Tributário Nacional denomina de “homologação tácita”, quando se dá a extinção do crédito tributário que não mais pode ser objeto de revisão, vez que se operou a decadência. E agora se pode perceber uma visão mais realística da vida complexa atual, vez que o próprio Código Tributário fixou um prazo de cinco anos em cuja inércia da administração tributária implicará na decadência de seu direito/dever de lançar.

3. Extinção do crédito tributário

A extinção do crédito tributário nada mais é que a desoneração do sujeito passivo da obrigação de recolher o tributo à que estava compelido devido ao fato dele mesmo já o haver feito. É o desaparecimento do crédito tributário, e por consequência, da obrigação tributária, tendo em vista a realização

de algum dos atos descritos no art. 156 do Código Tributário Nacional. O presente estudo focar-se-á no pagamento.

O pagamento, conforme disposto no art. 156, I, CTN, é uma das formas ordinárias de extinção do crédito tributário. Esse, por si só, extingue o crédito tributário nos casos em que o tributo é lançado de ofício ou por declaração, na medida em que o valor pago pelo contribuinte já foi arbitrado pela Administração tributária. No entanto, é sabido que no lançamento por homologação ele não basta em si mesmo. Para a extinção do crédito tributário nos tributos lançados desta forma, é imprescindível um requisito cumulativo, qual seja ele a homologação, conforme dispõe o art. 156, VII, CTN.

É necessário que a administração tributária se manifeste, aceitando ou não os termos em que foi declarado e recolhido o tributo. Com a aludida manifestação, se aceitando o apresentado pelo contribuinte, tem-se a homologação expressa e conseqüente extinção do crédito. Cumpre salientar, que em observância ao princípio da segurança jurídica, deve esta manifestação estar submetida a um prazo, de forma que em não havendo qualquer declaração da Fazenda Pública, transcorridos cinco anos contados do fato gerador, extinto estará o crédito, vez que homologado tacitamente nos termos do art. 150, § 4º, CTN (ressalvada a hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação).

Cabe mencionar que, com relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o entendimento doutrinário divide-se em duas correntes, a primeira acredita na extinção do crédito com o pagamento espontâneo; enquanto a segunda (supracitada e posteriormente pormenorizada) dizia o pagamento extinguir o crédito tributário mas não a obrigação, que subsiste e só se extingue depois de efetuada a condição resolutiva dela (a homologação).

Luciano Amaro, partidário da primeira corrente ao lado de Alberto Xavier, entende que a condição resolutiva tem natureza suspensiva, ou seja, o pagamento seria eficaz para extinguir o crédito tributário. “Com a homologação a extinção do crédito não se resolveria; ela tornar-se-ia pura e simples” (2002, p. 354). Segundo este raciocínio, a plena eficácia do pagamento não é impedida pela condição resolutiva, logo não descaracteriza a extinção do crédito tributário no momento do pagamento.

A segunda corrente, conforme preteritamente explanado, afirma estar extinto o crédito tributário somente após a homologação. Sem ater-se ao

mérito da discussão acerca da natureza do lançamento (se declaratório da obrigação e/ou constitutivo do crédito), sabe-se que é por meio dele que o crédito tributário pode ser efetivamente cobrado, que antes dele não existia crédito, apenas obrigação tributária, daí questiona-se como poderia o pagamento extinguir algo que ainda não existe.

De acordo com Alberto Xavier, a homologação não é um lançamento, mas tão-somente exigência de prestação tributária, ou melhor, é a verificação da legalidade de um pagamento anterior. Convém trasladar sua opinião:

De duas uma: ou se constata que o pagamento efetuado pelo contribuinte é insuficiente – e nesse caso não há homologação, mas lançamento de ofício, no que concerne ao montante em falta, ou se constata que o pagamento se realizou conforme a lei – e nesse caso não há lançamento, mas ato administrativo confirmativo da legalidade do pagamento, com valor jurídico de quitação. (2005, p. 87).

Desta forma, a dúvida paira com relação a identificação do momento da constituição do crédito tributário, quando lançado por homologação. Fato é que o art. 150 do CTN é preciso ao dizer que o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, a homologa. E o momento da extinção também se torna claro, ao passo que o art. 156, VII, CTN, dispõe a necessidade da cumulatividade dos requisitos, pagamento e homologação. E nesse sentido têm sido as decisões.

Assim sendo, embora existentes as duas correntes contrapostas no que tange ao momento da extinção do crédito tributário, uma afirmando ser com o pagamento (como quer a Lei Complementar n. 118) e a outra com a efetiva homologação (como quer o Código Tributário), a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vinha unanimemente acatando a segunda corrente, pacificando o entendimento da tese dos “cinco mais cinco”.

4. Do pagamento indevido

A partir do art. 165, o Código Tributário Nacional obriga o Fisco a restituir pagamentos indevidos efetuados pelo contribuinte. Desta forma, conta o contribuinte com o prazo estabelecido no art. 168, CTN, para pleitear a restituição, quando tiver pago valor ao qual não estava legalmente

obrigado, ou a maior, em observância ao princípio da vedação do locupletamento sem causa.

Nas duas primeiras hipóteses do art. 165 do CTN (erro do Fisco ou do contribuinte), o prazo quinquenal calcula-se da extinção do crédito tributário, ou seja, nos tributos lançados por declaração ou *ex officio* contam-se cinco anos da data do pagamento (porque nesses tipos de lançamento o pagamento, *de per se*, extingue o crédito tributário) e com relação aos tributos lançados por homologação, existia controvérsia a seguir minuciada, acerca do termo inicial do prazo para pleitear a repetição. A terceira hipótese, prevista no art. 165, III, CTN, os cinco anos são contados a partir da decisão administrativa definitiva ou judicial transitada em julgado (art. 168, II, CTN).

4.1. Controle de constitucionalidade

Questão polêmica circunda a hipótese de reabertura dos prazos para repetição quando declarada inconstitucional a norma. É notório que não encontra amparo nos incisos do art. 168 do CTN a hipótese de tributo indevido em decorrência de ter sido instituído por lei inconstitucional.

Nestes casos específicos onde se verifica inconstitucionalidade na norma instituidora do tributo, o STJ fixou novo termo inicial. Passou-se a adotar o seguinte entendimento: se o tributo foi declarado inconstitucional via controle difuso, os cinco anos deveriam ser contados da data da publicação da resolução do senado retirando a norma do mundo jurídico. E, se em se falando em controle concentrado, o marco inicial seria a data do trânsito em julgado da ação direta que concluiu pela inconstitucionalidade do tributo.

4.2. Do termo inicial do prazo para a repetição no caso de homologação tácita

Há mais de uma década instaurou-se controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca do termo inicial do prazo para a repetição no caso de homologação tácita do pagamento do tributo, se deveria ser ela contada do pagamento ou da efetiva homologação.

O STJ, *a priori*, entendia que o prazo era de cinco anos contados do pagamento indevido. Para aquela primeira corrente, que entendia o simples pagamento como necessário para a extinção do crédito tributário, o prazo

para se pleitear a repetição do indébito seria de cinco anos contados do pagamento (art. 168 do CTN).

Consoante Ives Gandra, partidário da corrente que sustenta o pagamento como forma de extinção do crédito, opinião esta também compartilhada pelo professor Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier, “o prazo para repetição de importâncias pagas a título de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prescreve em 5 anos contados da data do pagamento indevido”. (1999, p. 178). No entanto, há dez anos, o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo que devem ser contados dez anos para se pleitear o indébito quando em se falando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e quando esta se der de forma tácita, o que se analisará a seguir. O referido entendimento se tornou conhecido como a “tese dos cinco anos mais cinco” ou “tese dos dez anos”. Este tem sido o posicionamento das Primeira e Segunda Turmas do STJ, uniformizando a jurisprudência no sentido de que o prazo prescricional para que os contribuintes pleiteiem quer administrativa, quer judicialmente a repetição do indébito é de dez anos contados do fato gerador.

5. Jurisprudência do STJ e Lei Complementar n. 118/05

De acordo com o disposto no art. 168, I, do Código Tributário Nacional, o prazo prescricional para o contribuinte requerer a repetição do indébito é de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário. Dessa forma, analisando-se cumulativamente com o art. 150, § 1º, do mesmo diploma legal, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, dar-se-á a extinção com a homologação do pagamento pela Fazenda Pública, de acordo com o já exaustivamente explanado neste estudo.

Em se aplicando a técnica da hermenêutica sistemática, portanto, o contribuinte tem o prazo de cinco anos, contados da homologação do Fisco, para requerer a restituição de tributos – sujeitos ao lançamento por homologação – recolhidos a maior ou indevidamente, sob pena de ter seu direito prescrito.

Defendida por grandes mestres, como Sacha Calmon Navarro Coelho e Paulo de Barros Carvalho, a “tese dos cinco mais cinco” afirma que a extinção do crédito tributário se daria com a homologação tácita (tendo em vista que a Fazenda nunca homologa expressamente o pagamento efetuado pelo contribuinte). Respalda-se no disposto no art. 156, VII, do CTN,

que dispõe, expressamente, que o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º, extinguem o crédito tributário.

Em assim sendo, o prazo para a restituição do indébito seria de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, que ocorre com a homologação tácita, após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN), conforme já discutido.

Por outro lado, o art. 3º da Lei Complementar n. 118/05 dispõe:

Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Basta uma análise perfunctória do presente artigo, para perceber-se a flagrante incompatibilidade do mesmo com o entendimento jurisprudencial amplamente consolidado no âmbito do STJ, uma vez que ele define o pagamento antecipado como o momento da extinção do crédito tributário, devendo então o prazo de cinco anos para pleitear a restituição do indébito ser contado do momento do pagamento, ou seja, o prazo para se pleitear a repetição do indébito vai terminar concomitante ao prazo da homologação tácita. E não mais como há uma década tem-se decidido, com base na tese dos dez anos (conforme já explanado), fazendo prevalecer dessa forma, o entendimento da primeira corrente, que condiz inclusive com os interesses fazendários.

Aspecto curioso acerca da Lei Complementar n. 118/05 é que ela foi explícita ao aduzir ser o pagamento o momento de extinção do crédito tributário apenas para fins de repetição do indébito. Logicamente, se o pagamento fosse necessário *de per se* para extinguir o crédito tributário nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se o contribuinte pagasse a menor, o crédito estaria extinto sem a necessidade da homologação posterior por parte da Administração Pública. No entanto, a Lei n.118/05 foi cuidada ao disciplinar o pagamento antecipado como o momento da extinção do crédito tributário apenas para fins de repetição do indébito, demonstrando claramente a harmonização legislativa aos interesses da Administração.

O art. 156 do CTN é por demais inteligível, ele disciplina a extinção do crédito tributário quando ocorrida a homologação, expressa ou tácita. O art.

156, VII, bem como o art. 108, CTN, são ardentemente atingidos pela nova disposição da lei “interpretativa”, ocasionando latente insegurança jurídica.

A legislação tributária deve ser interpretada de acordo com o Capítulo IV do CTN (conforme artigo 107 desse diploma legal), o que, por si só, já afasta a aplicabilidade do art. 3º da Lei Complementar n. 118/05, já que na redação do art. 108, *caput*, do CTN, as regras interpretativas somente devem ser utilizadas quando não houver disposição expressa. Isto é, antes de o CTN estabelecer os critérios de interpretação da legislação tributária (analogia, princípios gerais do direito, equidade etc.), ele determina que tais critérios somente devem ser aplicados quando houver ausência de disposição expressa. Como as regras de extinção do crédito tributário estão expressamente previstas no Código Tributário Nacional (art. 156), não poderia uma Lei, ainda que Complementar, dispor sobre a sua maneira de interpretação. Ao criar uma regra de interpretação sobre um instituto amplamente disciplinado no CTN, que, em seu contexto, não possui qualquer situação de dubiedade, o Legislador Complementar contraria as regras de interpretação que ele mesmo criou, amplamente resguardadas pela doutrina pátria. (PEREIRA, 2005).

Outra crítica à novel norma se dá pela manifesta ofensa ao princípio constitucional da tripartição dos poderes, pois desautoriza legal e justa construção jurisprudencial concernente ao prazo decenal para repetição do indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, estabelecendo novo critério de fruição que reduz o mencionado prazo, interferindo no entendimento consolidado no STJ. Ou seja, feriria o princípio disposto no art. 2º da CF não por reduzir o prazo, mas por ser norma interpretativa a ser observada em detrimento de interpretação já consolidada há anos pelo STJ.

Ocorre que o sistema brasileiro é diferente do sistema inglês, onde a jurisprudência deve ser respeitada, sobretudo. Na Inglaterra, a Lei desempenha papel importante, mas a construção do Direito cabe aos juízes, através da jurisprudência.

No Brasil, muito embora se confira à jurisprudência o *status* de fonte do Direito, ela não tem a prerrogativa de engessar o Poder Legislativo, impedindo-o de legislar de encontro com as decisões pacificadas. Ela é utilizada no nosso sistema como fonte secundária, devendo a lei ser respeitada em detrimento da jurisprudência.

O Poder Judiciário não deve legislar. É para isso que existe o Poder Legislativo, para regular ou disciplinar as relações futuras através da edição de normas de conduta. Se a edição da LC n. 118/05 foi casuística ou se foi aprovada visando interesses outros, não importa. O fato é que tais fatores não podem implicar na sua inconstitucionalidade, ou seja, a instituição da Lei Complementar n. 118/05 juridicamente, está correta.

5.1. A segurança jurídica no âmbito tributário

Acredita-se salutar tecer algumas considerações iniciais sobre o Direito, que desde a sua origem, busca a criação de limitações ao poder, de forma a não permitir a ocorrência de excessos, de forma a coibir o abuso. E para isso existem os princípios de Direito, pois, se, de um lado, são outorgadas competências para os mais diversos entes que se propõem à realização do bem comum, de outro lado, existem os princípios como uma espécie de anteparo do cidadão frente ao Estado, de forma a equilibrar a relação Estado-cidadão.

Não poderia ser diferente quando em se falando de Direito tributário, e principalmente neste ramo do direito, onde a relação jurídica entre a Administração Pública e o contribuinte se mostra muito mais vulnerável, ao passo que segundo o deve repassar parte de sua riqueza para o Estado como forma a viabilizar a sua atuação e a consecução da finalidade para a qual ele foi criado.

Vários são os princípios que regem o direito tributário, no entanto, procurar-se-á discorrer de forma superficial apenas sobre a legalidade, anterioridade e irretroatividade. A legalidade, princípio que não é exclusivo do direito tributário, mas de todo ordenamento jurídico, aduz que a tributação deve preceder de lei, ou seja, há a necessidade de uma lei prévia instituindo ou majorando o tributo para que ele seja efetivamente devido pelo contribuinte. A anterioridade, por sua vez, visa sobretudo a não-surpresa do contribuinte, existe para assegurar ao sujeito passivo a possibilidade de se organizar bem como se planejar para sofrer uma nova ou maior tributação no exercício fiscal subsequente. E a irretroatividade, princípio basilar que rege o direito como um todo, se propõe a proteger as relações já estabelecidas, ou seja, assegurar a certeza aos atos pretéritos dos contribuintes diante da lei.

Os três princípios há pouco explanados visam a segurança jurídica, e não poderia ser diferente, já que uma vez respeitados, encontra-se clarificada uma previsão objetiva das situações jurídicas, não só por parte dos administrados

como dos administradores. Assim sendo, pode-se perceber que a segurança jurídica visa exatamente “assegurar aos cidadãos a expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei” (COELHO; LOBATO, 2005, p. 111). Cabe ressaltar que entrelaçado com os três princípios em comento, também se encontra o princípio da confiança na lei fiscal, que assevera que as leis tributárias devem ser elaboradas de forma a garantir ao contribuinte a confiança no quadro jurídico delas decorrentes.

Tecidas tais considerações, crê-se indispensável examinar pormenorizadamente o princípio da irretroatividade, assegurado na Carta Magna como direito fundamental em seu art. 5º, XXXVI, e, mais vigorosamente no âmbito tributário, no art. 150, III, *a*, da Constituição Federal.³ Acerca dele, teoriza Misabel Derzi:

O Estado de Direito encontra na irretroatividade os necessários suportes de segurança, previsibilidade e confiança. O que a Constituição garante, por meio da irretroatividade, é a perenidade do direito expresso em lei e, em certo momento, revelado no ato administrativo ou judicial. [...] O princípio da irretroatividade, portanto, limita os efeitos dos atos emanados dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo. (BALEEIRO, 1997, p. 669).

Assim, a retroatividade, analisada sempre excepcionalmente, tem a sua aplicação taxativamente disciplinada no art. 106 do Código Tributário Nacional e em seu primeiro inciso dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

5.2. O efeito interpretativo da Lei Complementar n. 118/05

Conforme já aduzido, a aplicação da lei tributária “retroage” aos atos ou fatos pretéritos quando esta for expressamente interpretativa. Ocorre que, a bem da verdade, a nova lei – interpretativa – não retroage, ela só explicita a real vontade da norma primeira, que, neste momento, é compreendida em sua verdadeira acepção e, em virtude da norma interpretativa, lhe é conferida

3. CF, Art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado [...]”.

a eficácia que já lhe era intrínseca desde o seu nascedouro, se tivesse sido entendida desde então. Acerca das leis interpretativas:

Serpa Lopes retrata forte divergência doutrinária quanto à aceitação das *leis interpretativas*, mas aceita a possibilidade de existência de tais leis, desde que não usurpando o controle jurisdicional sobre dita interpretação e seja tratada a retroatividade como mera aparência, pois “nenhum elemento novo aduzem ao texto interpretado, cujo sentido puro e simplesmente explicam”. A questão é que, em matéria tributária e penal, não pode haver retroatividade, salvo se benigna. (COELHO; LOBATO, 2005, p. 111).

Daí o porquê de alguns autores posicionarem-se contra a existência de leis interpretativas no âmbito tributário. Justamente pelo receio que têm de que estas leis ditas “interpretativas” sirvam apenas como instrumento para usurpar o Poder Judiciário, ao passo que, o Poder Executivo condescende com o Poder Legislativo – que editou a norma – passa a ter a “prerrogativa” para impor a sua vontade.

O 4º art. da LC n.118/05 tenta atribuir efeito interpretativo à referida norma. Sabe-se que a lei interpretativa é muito criticada doutrinariamente, falando-se inclusive em sua inconstitucionalidade, no entanto o STF admite a possibilidade de uma lei regular outra lei, veja-se:

É plausível em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento jurídico idôneo de veiculação da chamada interpretação autêntica. As leis interpretativas – desde que reconhecidas sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário, e, em conseqüência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional [...]. (Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 605-3/DF, liminar, relator Ministro Celso de Mello, outubro de 1991.)

A LC n.118/05 dispõe que a data da extinção do crédito tributário deve ser *interpretada* como a data do pagamento. No entanto, há que se ressaltar que o CTN estabelece que o momento em que se dá a extinção do crédito tributário é a homologação do Fisco – conforme exaustivamente já debatido

no decorrer deste estudo –, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 156, VII). Portanto, tal premissa não terá mais validade, como quer a LC n. 118, não por questão de interpretação – como ela própria assim coloca –, mas por uma verdadeira modificação de dispositivo expresso do CTN.

De acordo com a leitura do art. 4º, que se auto-intitula regra meramente interpretativa, deveria ser ela aplicada a todos os casos em andamento, ou seja, dever-se-ia aplicar a novel norma retroativamente, de forma que somente subsistiria o direito à restituição dos tributos recolhidos nos últimos cinco anos. No entanto, é patente o prejuízo que ocasionaria ao contribuinte, afetando inclusive a segurança jurídica.

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira, o primeiro item do art. 106, CTN, só poderia ser entendido dentro do poder de autolimitação que tem o Estado, no sentido de que no campo tributário a interpretação só é cabível para dirimir dúvidas, sendo-lhe vedada, no entanto, a disciplina de agravações retroativas em relação às obrigações tributárias principais. Ou seja, para ser, de fato, uma lei interpretativa, a Lei Complementar n. 118/05 deveria estar compatível com o *caput* do art. 108 do CTN, onde as regras interpretativas *somente* devem ser utilizadas quando *não houver disposição expressa*. No caso, entretanto, há a desobediência ao art. 108 do CTN, haja vista que, além da disposição expressa (art. 156, VII, do CTN), existe a derrogação, ou seja, revogação parcial do dispositivo. Veja-se o que dispõe o aludido autor:

[...] a interpretação é função da doutrina e com o caráter decisório-definitivo somente dos tribunais (CF, art. 5, inciso XXXV). O órgão legislativo, por meio de lei escrita, dispõe de modo geral e para o futuro. A Constituição Federal não lhe dá competência, antes lhe veda, de modo expresso, dispor retroativamente sobre as situações definitivas do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada. [...] Na atualidade do Estado de Direito e dos regimes democráticos a lei interpretativa reveste-se de caráter excepcional porque a função interpretativa conclusiva é reservada ao Poder Judiciário. [...] o item I do art. 106 somente pode ser entendido dentro do poder de autolimitação que tem o Estado, porque a interpretação autêntica, no campo tributário, somente pode esclarecer dúvidas sem qualquer agravo. [...] poderá como medida de política tributária e dentro da autolimitação, dispor sobre aspectos de equidade, remissão, anistia, enfim de suavizações, jamais de agravações retroativas em relação às obrigações tributárias principais. (NOGUEIRA, 1995, p. 84-85).

O STJ, em 27 de abril de 2005, em julgamento de sua Primeira Seção, decidiu que o art. 3º da LC 118/05 só pode ser aplicado a pedidos de restituição, administrativos ou judiciais, ingressados a partir de 10 de junho daquele ano (quando a lei entrou em vigor). Entendendo assim a impossibilidade de aplicação retroativa da norma imposta, consagrando o princípio da irretroatividade em parte, pois, se analisado o fato de que o mencionado artigo não trata de norma processual, mas ao contrário, de norma de direito material, a sua aplicação só deveria ser possível a fatos geradores posteriores à sua vigência. Ou seja, deveria ser aplicado tão-somente àqueles pagamentos indevidos posteriores à produção de efeitos da Lei em comento.

A despeito da decisão do STJ, supracitada, o novo prazo para a repetição do indébito só deveria gerar efeitos *ex nunc* (e não *ex tunc*, como quer o 4º art. da LC n. 118/05). Acresce-se a respeito da possibilidade de retroatividade:

Esse dispositivo, que trata da eficácia retroativa da lei tributária interpretativa, deve receber interpretação conforme a Constituição, na linha do decidido na ADIn 605 MC, incluído o raciocínio do Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Não sendo inócua – como não é o art. 3º da LC n. 118/05 – a lei interpretativa deve ser tratada como lei nova, donde se conclui que o art. 4º da mesma lei deve ser assim entendido: *Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação; o art. 3º terá eficácia retroativa*. Está claro que a LC 118/05 quer fazer retroagir a ‘nova interpretação’ dada ao art. 168, I, do CTN.

Entretanto, a redução de um prazo decenal para um quinquenal, em prejuízo do contribuinte, não poderia implicar a redução dos prazos em curso sem ofender a garantia constitucional da segurança jurídica.

É certo que não se pode falar em direito adquirido ao prazo decenal, tendo em vista à consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de que não há direito adquirido a regime jurídico de um instituto de direito. (VIEIRA, 2005 – grifo nosso).

O que se quis dizer é que não há direito adquirido em se falando de determinado prazo decadencial estabelecido para o exercício de um direito. No entanto, a impossibilidade de se invocar a garantia do direito adquirido não deixa desprotegidas as legítimas expectativas do cidadão-contribuinte. Neste sentido, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes:

É bem verdade que, em face da insuficiência do princípio do direito adquirido para proteger tais situações, a própria ordem constitucional tem-

se válido de uma idéia menos precisa e, por isso mesmo mais abrangente, que é o princípio da segurança jurídica enquanto postulado do Estado de Direito. A idéia de segurança jurídica tornaria imperativa a adoção de cláusulas de transição nos casos de mudança radical de uma dado instituto ou estatuto jurídico. (In: VIEIRA, 2005).

O fato é que, a LC n. 118/05 ao disciplinar regra meramente interpretativa de um instituto já disciplinado no Código Tributário, dando interpretação diversa à interpretação dada ao art. 168, I, CTN pelos ministros do STJ, cria situação de insegurança jurídica dando azo ao surgimento de uma batalha judicial entre os contribuintes e a Fazenda Pública.

6. Conclusão

A Lei Complementar n. 118/05 alterou o entendimento consolidado do STJ, em que o prazo para repetição do indébito de tributos sujeitos a lançamento por homologação era de dez anos – “tese dos cinco mais cinco”. O art. 3º da LC n. 118/05 estipulou que a extinção do crédito tributário se dá com o pagamento antecipado e não mais com a homologação da Fazenda Pública, nos casos de lançamento por homologação. A consequência direta disso é a diminuição, em cinco anos, do direito do contribuinte ir a juízo requerer a restituição do tributo indevidamente recolhido, derrubando a tese dos dez anos do STJ.

O STF já se posicionou sobre a constitucionalidade desta “lei interpretativa”, defendendo que não contraria o princípio da Tripartição dos Poderes, o que não a afasta, contudo, do controle jurisdicional.

Conforme debatido, a regra de interpretação criada vai de encontro ao próprio CTN, na medida em que considera um momento de extinção do crédito tributário (pagamento) distinto do previsto no inciso VII do art. 156 (homologação tácita ou expressa), o que não pode ocorrer, tendo em vista o disposto no art. 108 do Código Tributário, onde a retroatividade só existe excepcionalmente, e só em benefício do contribuinte (a retroatividade é vedada em prejuízo dele constitucionalmente – art. 150, III, *a*, CF – e legalmente – art. 106, I, CTN). Ademais, há falar-se em situação de insegurança jurídica ao passo que se criou regra interpretativa sobre questão já expressamente disciplinada no Código Tributário Nacional.

No que tange à retroatividade definida no art. 4º da LC n. 118/05, já repudiada pela doutrina majoritária, o STJ decidiu que os contribuintes que

ajuizarem ação de repetição do indébito tributário a partir de 10 de junho de 2005, início da vigência do art. 3º desta lei complementar, somente terão direito à repetição dos indébitos pagos nos últimos cinco anos, contados da data do ajuizamento da ação.

Conclui-se, portanto que, embora juridicamente correta a atuação do Poder Legislativo, no sentido de que a referida norma não contraria o princípio da tripartição dos poderes, como querem vários autores aduzindo se constituir a lei em comento como afronta à justa e legal construção jurisprudencial, não há dúvidas que a mesma se chocou com o disposto nos arts. 156, VII, e 108 do Código Tributário Nacional, vez que previu interpretação diversa acerca de questão expressamente disciplinada neste mesmo instrumento legal, e, por fim, vale ressaltar que é um tanto quanto curioso que essa interpretação só tenha surgido após quase quarenta anos da instituição do Código Tributário.

7. Bibliografia

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar n. 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 117, jun. 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PEREIRA, Marco Antônio Chazaine. A repetição de tributos e a Lei Complementar n. 118/05. Disponível em: <http://www.trevisan.com.br/boletim/fevereiro_2/material.htm>. Acesso em: 02 jun. 2005.

VIEIRA, Alexandre Ferreira Infante. Art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005: o fim da tese dos “cinco mais cinco” para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 587, 14 fev. 2005.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOBRE A NOTAÇÃO NT DA TIPI: CONCEITO E ESPÉCIES

Jonathan Barros Vita

1. Generalidades sobre o IPI

1.1. Definição do conceito

Com relação à definição de IPI, umas poucas considerações devem ser feitas a respeito do que é derivado da vontade constitucional e, ainda, deve-se tratá-lo no núcleo da hipótese normativa, em que sinteticamente é de ser dito que o IPI é um imposto incidente sobre as operações relativas a produtos industrializados.

Inicialmente, deve ser dito que o vocábulo “operações” apresenta uma ambigüidade atinente a qualquer palavra e, ainda, é um vocábulo que necessita de algum complemento, para que tenha aplicabilidade pragmática, do que é núcleo do critério material da hipótese de incidência.

Em termos comuns, operações podem ser quaisquer tipos de atos ou ações humanas com um determinado fim, como operações cirúrgicas, operações com mercadorias, dentre outros significados.

Produto é a coisa que se extraiu de outra, simplesmente, em passo diverso; industrializar foge do plano de identificar as coisas naturais das que são transformadas pela indústria humana.

Logo a CF decidiu que apenas aqueles produtos que já são industrializados serão alvos possíveis de tal imposição, não sendo, portanto, processo tributável, mas apenas o produto, tão-somente.

Industrializar é uma palavra que contém uma alta carga de indefinição, fazendo notar que muitos tentam dizer que TIPI seria uma forma de denotação de tal termo.

Passo diverso é tentar conotar o sentido do conceito “industrializar”, núcleo semântico da exação IPI.

Para tanto, alguns critérios são necessários, inicialmente distinguindo a industrialização de outros processos naturais como a extração, mesmo de

produtos que são meras matérias-primas, realizações de cunho artístico ou obras artesanais.

Logo, dada a dificuldade de tal determinação, utiliza-se uma conotação negativa, inicialmente, e depois mais critérios podem ser agregados, como o de que a industrialização transforme o objeto, quer por meio de transformação da sua natureza ou modificação, pela forma, de finalidade específica.

1.2. Regra-matriz do IPI

Aplicando o esquema da RMIT ao IPI, a partir da Lei n. 4.502/64, tem-se que há duas regras matrizes, uma dos produtos industrializados e outra com relação às operações de importação de produtos industrializados.

Lembra-se que a RMIT, que incidia na arrematação de produtos industrializados levados a leilão, não mais existe, mas que tal hipótese seria uma forma de recombinação da primeira, do que somente aquelas duas são consideradas como hipóteses do IPI.

Como foco do trabalho, será analisada a primeira das regras citadas que possui, no antecedente:

- Critério material: realizar operações com produtos industrializados;
- Critério espacial: em qualquer lugar do território nacional; e,
- Critério temporal: momento da saída do produto industrial do estabelecimento industrial.

No conseqüente:

- Critério pessoal: sujeito ativo – União; e sujeito passivo – o industrial, ou seja, aquele que promoveu a operação com o bem industrializado; e
- Critério quantitativo: base de cálculo, valor da operação pela qual o produto deixou o estabelecimento; alíquota, aquela prevista na tabela do IPI.

Nota-se uma distinção entre esta regra-matriz e aquelas clássicas construídas por diversos autores.

Como primeira distinção, o tempo no fato é considerado como o da saída do estabelecimento do industrial, lembrando que o critério material considerado aqui não é o industrializar, mas sim realizar as operações com produtos industrializados.

Como segundo elemento de distinção, que faz com que essa regra seja, efetivamente, mais bem refinada, é o de que o sujeito passivo que condiciona

a aplicação do IPI, pois é a partir da análise da regra-matriz como um todo que se terá a percução tributária.

O fato jurídico tributário é realizar operações com produtos industrializados, mas somente haverá pagamento de IPI se se tratar de um industrial realizando tal operação.

A base de cálculo é o valor da operação que decorrer de tal saída, do que há uma confirmação de tal critério material.

Tal função da base de cálculo é a comparativa, sendo a mensuradora, medindo as proporções reais do fato, e a objetiva, em que se determina o específico *quantum* da dívida, no produto da conjugação com a alíquota.

A alíquota é manejada dentro de alguns limites, que, no caso do IPI, possuem uma formatação digna de análise, pois há a previsão constitucional do art. 153, § 3º, de que o imposto será seletivo em função da essencialidade do produto.

2. Sobre a notação NT da TIPI

2.1. Notas gerais sobre a TIPI

O sistema harmonizado de designação e codificação de mercadorias surgiu na Convenção de Bruxelas, ratificada pelo Brasil, servindo como base para a nomenclatura brasileira de mercadorias, que é o supedâneo da tabela de incidência do IPI.

Tais classificações são codificadas por meio de números ou códigos alfanuméricos, utilizando-se de critérios para a divisão de tais termos, o que gera um reordenamento da realidade segundo tais critérios.

O sistema harmonizado da Convenção possui seis dígitos correspondendo às posições e subposições de mercadorias, mas a NBM/SH acrescenta-lhes subespécies, mediante a particularização de itens e subitens.

O código posição denota uma classe de mercadorias que apresentam o mesmo atributo, sendo código criador de uma classe de objetos.

Na NBM/SH, tem-se a forma geral XXXX.YY.ZZzz, do que:

- Código posição XXXX, apresentando variação de 0000 a 9999;
- Código sub-posição YY, que varia de 00 a 99; e,
- Código-item subitem ZZzz de 0000 a 9999.

Logo, o YY é espécie de XXXX e gênero de ZZzz, assim como ZZzz é subespécie de XXXX.

Tais fórmulas de classificação estão ligadas à uniformização do comércio entre as nações, tendendo, portanto, à neutralidade axiológica que visa a utilização de caracteres técnicos, lembrando que o Sistema Harmonizado pode sofrer maiores especificações por meio de legislações dos países signatários, como aconteceu com o Brasil no caso da adequação de sua política tributária.

No Brasil aplicam-se as regras de gerail de interpretação da NBM/SH às posições e subposições, das quais as regras de 1 a 5 se aplicam a XXXX e a 6 a YY.

Para o ZZzz, o que vale é a regra geral complementar número 1 da NBM/SH.

Faz-se menção ao fato de que tal tabela TIPI acaba por ser uma forma de aquilatação do critério material e conjugação com a alíquota aplicável.

Logo, tal tabela faz parte da RMIT, sendo necessária linguagem jurídica para a sua composição, pois ser o único veículo autorizado, a despeito de tal classificação não coincidir com a classificação das ciências que estudam o objeto regulado pelo Direito.

O fundamento jurídico e a finalidade da TIPI e do SH são sensivelmente distintos, porque na primeira surge mediante lei interna e a segunda, por meio de tratado internacional recepcionado.

Ainda, a finalidade da SH é de uniformizar nomenclaturas e a da TIPI é a determinação da essencialidade para a adequação aos tipos tributários e alíquotas aplicáveis.

Portanto, tal tabela acaba por influir diretamente na RMIT, na hipótese e consequência, e é baseada para aplicação da essencialidade por meio do processo de seletividade segundo o critério axiológico daquele tributo específico.

2.2. Sobre o problema da notação NT

A notação NT, enquanto não-tributado, corresponde a uma relação entre o fato e a sua possibilidade de figurar na hipótese do antecedente de uma norma geral e abstrata, ou seja, dado o fato, X será ele não tributado pelo IPI.

Tal noção genérica corresponde a uma multiplicidade de formas de não tributar algo ou de não-inclusão na casta dos não-tributados por um dado referencial.

De forma mais específica, a tabela de IPI traz uma variada composição de tipos e formas, conforme já descritos, de inclusão na classe dos produtos que podem ser tributados pelo IPI.

Porém, tal manifestação externa da não-tributação encerra por possuir uma alta carga de ambigüidade, que leva a uma série de problemas reflexos na tributação.

Deve ser dito, ainda, que um produto ser não-tributado é uma decorrência que corresponde a uma série de causas normativas que compõem o desenho das hipóteses possíveis que causem tal efeito.

Dentro de tal carga de ambigüidade, algumas formas de um dado ser não-tributado acabam por ser determináveis, do que nove formas de não-tributado se apresentam em uma análise tendente à exaustividade de formas possíveis.

Sob tal ângulo, as formas de expressão da notação NT seriam:

- Sem competência constitucionalmente traçada (fora do campo da possibilidade jurídica, a não ser por meio de imposto extraordinário, competência residual);
- Sem competência para o dado tributo (zonas de interação entre tributos);
- Com competência, mas sem ato de produção de norma geral;
- Com competência, com ato de produção, mas fora do campo de incidência da norma criada – hipótese não veiculada na norma geral;
- Isenção (enquanto ineficácia técnico-sintática positiva);
- Imunidade;
- Existência da cadeia normativa, mas inexistência de atos de produção de normas individuais e concretas por omissão;
- Existência da cadeia normativa, mas inexistência objetual por meio de ineficácia técnico-semântica; e
- Existência da cadeia normativa, mas inexistência de atos de produção de normas individuais e concretas por ineficácia técnica sintática negativa.

A partir da multiplicidade de significados apresentados, uma noção possível deve ser apresentada item a item, aclarando os pontos de conflito e separando tais hipóteses de forma a definir os conceitos apresentados.

Obviamente se faz uma distinção entre a notação NT, a não-tributação ou mesmo a não-incidência de um dado tributo.

Para tanto, lembra-se que NT não é tributado, do que é uma inexistência de relação visualizada por meio do objeto em relação a norma geral e abstrata.

A não-tributação é a visualização da relação de intributabilidade a partir do ângulo da norma geral e abstrata visando os eventos factuais que servem de suporte para a possibilidade de inclusão na classe da hipótese normativa.

A não-incidência possui um caractere distinto que é a inexistência de um ato de aplicação ou classificação em uma das hipóteses que geram a tal incidência, ou seja, em outro giro, é a não possibilidade de que a norma acabe incidindo sobre a realidade, por meio de diversas causas.

A não-tributação e a não-incidência coincidem em algumas hipóteses, mas distam de outras, dado que ambas são efeitos de problemas normativos diversos, lembrando que a não-tributação, em certo aspecto, pode ser considerada como subclasse da classe não-incidência.

Feitas tais distinções, é de se notar que o não-tributado da notação utilizada pela tabela do IPI refere-se aos efeitos que surgem de uma série de causas, conforme já apontado anteriormente.

Portanto, não se deve somente investigar a pluralidade de significado do termo inicial, mas suas causas que gerarem espécies distintas, classes distintas de produtos não-tributados, com efeitos distintos para a legislação, dado que existem exigências normativas distintas, com possíveis efeitos distintos.

Faz-se lembrar o fato de que serão explicitadas todas as formas de expressão do termo NT, fazendo-se menção às que integram o campo da possibilidade no campo da TIPI de forma expressa.

Por fim, revela-se perplexidade, nesse contexto de união significativa, portanto, a constatação de que há uma série de confusões atinentes na TIPI quanto à classificação de alguns itens, como pode ser visto, por exemplo, em algumas posições em que o subitem é NT e o seu EX possui alíquota zero (n. 2102.20.00 e seu correspondente EX), ou mesmo casos em que o NT é subitem de uma posição que possui tributação (n. 2201.10.00 e NT é o EX).

3. Formas de expressão da notação NT da TIPI

3.1. Sem competência constitucionalmente traçada (fora do campo da possibilidade jurídica, a não ser por meio de imposto extraordinário, competência residual)

Inicialmente deve ser dito que a competência tributária é distribuída em uma forma que tende a exaustão, dado que existe a competência residual concedida pela Constituição Federal em seu art. 154, I, do que possui competência para estabelecer novas materialidades.

Tal afirmação indica que, no campo da possibilidade, qualquer forma de expressão pode ser tributada, do que resvala no campo da competência tributária, limitada que é por fatores exógenos a tal, como a necessidade de expressão de riqueza ou mesmo a necessidade de revelar capacidade contributiva.

De tal aspecto deve ser dito que, portanto, a competência nasce limitada por outras normas constantes do sistema constitucional pátrio, do que há uma

necessária limitação em qualquer outorga, pelos motivos já apontados e outros, como a necessidade de se enquadrar na categoria de imposto.

Nota-se que há uma espécie ligada, portanto, à categoria geral de competência residual, que é a de imposto, com as suas limitações necessárias que são ligadas ao tipo tributário, conforme já foi explicitado em ponto anterior.

Por fim, pode ser encontrada uma forma de não-tributação ou de fato não-tributado por meio dessa categoria, dado o caráter de inexistência de fato apto a produzir efeitos jurídicos no campo tributário.

3.2. Sem competência para o dado tributo (zonas de interação entre tributos)

Forma distinta de não-tributado é a existência de uma competência, porém, sem a efetiva ligação de um dado fato como espécie possível de reconhecimento por parte de um dado tributo.

De tal afirmação se pode inferir que um dado tributo acaba por limitar, de forma direta, outro tributo, conforme acontece com as interações, por exemplo, entre o IPI e o ISS, em que a industrialização pode ser reconduzida a uma forma de serviço, mas com uma linha demarcatória na competência para a tributação entre ambos.

Tais linhas divisórias, no caso, estão ligadas à autonomia da prestação e ao tipo de serviço prestado, já que industrializar, conforme já foi dito, é um tipo específico de fazer, podendo ser ou não um serviço.

Em outro giro, industrializar pode ser um serviço, se prestado de forma autônoma por terceiro, mas não o é se for realizado no interior de um dado grupo econômico.

Ainda, pode ser dito que tais interações são necessárias para a delimitação da competência de um dado tributo, do que o que é serviço, para fins tributários, o que não pode ser considerado como industrialização e vice-versa.

De tal forma, diferencia-se a inexistência de competência específica da inexistência de competência genérica pelo caractere de se estar em uma zona limítrofe da significação e construção dos tipos tributários, necessitando, inclusive, em tese, de lei complementar para a resolução de tal problema.

No caso do IPI, portanto, é sensível a sua distinção com as demais espécies impositivas, em especial com o ISS, como dito, sendo realizada tal distinção pelo caractere da possibilidade de que a industrialização não se dê

de forma autônoma ou insubordinada entre o produtor e o executor, aliada ao fator de que é serviço tributável tudo aquilo que não for industrialização.

Tal hipótese apresentada acaba diferenciando-se da primeira pelo fato de que existe uma interação normativa entre as normas gerais e abstratas no sistema, ou seja, existe um conflito real de qualificação de um dado fato pelas hipóteses normativas.

3.3. Com competência, mas sem ato de produção de norma geral

Nesta circunstancia existe uma hipótese distinta da ausência de competência ou competência concorrente, que é a possibilidade de haver a norma de competência, mas não o seu exercício.

Em outras palavras, há a previsão constitucional para que um dado tributo seja criado, mas o tal tributo acaba por ser criado apenas com o ato de produção normativa abstrata.

A norma de competência permite que se crie uma regra geral, mas ela mesma não cria, no campo tributário, exceto no caso das contribuições sindicais do art. 8º, IV, da Carta de 1988, uma norma geral e abstrata que permita uma regulamentação específica.

Em outras palavras, a Constituição, no caso dos impostos, não cria os tributos, necessitando dos atos de fala do Poder Legislativo para que se tenha efetivada a competência, no que se diferencia a competência da sua utilização, fundamento de validade e norma válida.

Por óbvio, portanto, é que a competência de nada serve para o campo de produção de normas individuais e concretas, ou seja, das normas de aplicação das regras de conduta, devendo possuir uma regra de exercício de tal competência, que coloca no campo abstrato a hipótese de forma consistente, factível para a produção das normas individuais e concretas de aplicação.

Faz-se menção ao fato de que não é uma possibilidade semântica possível para a notação NT da TIPI, pois a competência foi utilizada a sua exaustão, do que não se pode falar na ausência de norma geral e abstrata.

3.4. Com competência, com ato de produção, mas fora do campo de incidência da norma criada, hipótese não veiculada na norma geral

Obviamente, a regra de competência contém comandos que formatam o campo da possibilidade da criação de uma dada regra geral e abstrata, sendo o suporte da possibilidade material de criação legislativa.

Em outras palavras, a competência estabelece uma série de requisitos para a produção da norma geral e abstrata, concluindo em um campo de hipóteses normativas, com critérios materiais atrelados a elas.

Logo, a regra de competência estabelece uma forma de delimitação do critério material possível, do campo da possibilidade, em contraposição ao campo efetivamente criado.

De tal forma, a norma geral e abstrata criada a partir da regra de competência pode ser distinta do campo de materialidades possíveis elencados em tal norma.

Exemplo possível de tal situação é o da existência de materialidades diversas para o IOF e ICMS, enquadradas sob uma mesma denominação comum, do que são tributos que são agrupados por um critério funcional, mas possuem materialidades distintas.

Tal, ainda, pode ser o caso da utilização da competência de forma a gerar uma norma abstrata de forma a englobar apenas uma série de eventos, restringindo o campo da competência outorgada.

Lembra-se que apenas pode restringir a norma geral o que lhe foi outorgado pela norma de competência, pois, com a extrapolação de tal campo, ter-se-ia uma inconstitucionalidade da norma criada por ausência de identidade com a outorga de poderes dados pela competência.

Novamente, faz-se menção à impossibilidade de que tal notação da TIPI faça-se possível, pois, conforme premissa já fixada, pensa-se que o tributo IPI consegue, em sua inteireza, concluir todas as previsões de hipóteses constitucionais.

3.5. Isenção

Isenção é uma forma de ineficácia técnico-sintático positiva, ou seja, por existência de norma que impede que haja o processo completo do desencadearmento normativo tendente a uma construção de uma norma geral e abstrata em sua inteireza.

Tal ineficácia técnico-sintática se revela por meio de uma forma de choque entre dois enunciados prescritivos que conseguem ter forma sintática de norma em sentido estrito, conformando a regra geral e abstrata de forma a direta ou indiretamente atingir a sua materialidade.

A isenção pode ser gerada a partir de ineficácia técnico-sintática positiva que atinja um ou mais elementos da RMIT, ou seja, se se atinge algum dos

elementos por meio de uma terceira norma em sentido estrito, está-se diante de uma regra de isenção.

Em tal plano, o vocábulo “não-tributado”, a isenção em si mesma ou ainda a alíquota zero configuram uma mesma coisa, ou seja, uma regra de ineficácia técnico-sintática positiva.

Em tal plano, é necessário dizer que a possibilidade de alteração das alíquotas do IPI, mediante norma constitucional, existe por meio de decreto, porém, deve-se deixar claro que a forma necessária para a isenção surge por meio de lei em sentido estrito, ou seja, com discussão pelo Congresso Nacional.

A noção de tal necessidade de lei em sentido estrito surge pelo simples fato de que há uma logicidade no sistema de repartição de competências entre os poderes da República.

Sob tal prisma, conclusão necessária é a de que existe uma obrigatoriedade do Executivo em ser autorizado pelo Legislativo no plano da desoneração tributária, pois o controle sobre a execução e formação do orçamento é dado pelo Poder Legislativo em seu papel de fiscal do Executivo.

Alterando-se o enfoque, autorizar-se a alteração de alíquotas diz respeito à possibilidade de que o Executivo coloque mais ou menos carga tributária sobre o sujeito, mas não deixa de lado a necessidade de que ele realize os deveres instrumentais.

A não-tributação possui, em tal aspecto, a característica de inexistência de deveres instrumentais, dado o simples fato de que tal notação, em uma acepção estrita, indicaria que o fato não se adequaria à hipótese normativa.

Logo, há uma série de conseqüências de desoneração da função do que possui uma não-tributação.

Em via similar, aqueles que experimentassem a isenção também teriam as formas de implementação dos deveres instrumentais, de forma a não serem encontrados pela regra do tributo, dado que há, sempre, a recondução possível ao critério material, excluindo, portanto, o fato da hipótese da norma geral e abstrata consolidada a partir da união da norma geral e abstrata inicial e a norma geral e abstrata (construção possível, mas dispensável) da isenção.

Contudo, o que se pode desprender do vocábulo duro “alíquota zero”, é que haveria a tributação, mas a alíquota seria zero. Porém, conforme o conceito de isenção, verifica-se que existe uma identidade teórica no que toca a tal classificação.

Tais considerações se faz sem olvidar que, inclusive, o antigo conceito clássico de isenção seria o de não-tributação, revelando de forma cabal a identidade entre os temas.

Fechando o círculo, em tese, nos casos de isenção, não-tributação e de alíquota zero criados por decreto, ter-se-ia uma inconstitucionalidade, dado o fato de que há a necessidade de lei em sentido estrito para tanto.

Outro ponto que deve ser citado é o de que a única maneira possível de variação de tal alíquota na norma que outorga competência para os decretos estabelecerem as alíquotas, seria entre 0,0000000...1% ao percentual máximo que não configurasse confisco.

Tal situação limítrofe traz um diferencial importante, que é o da existência dos deveres instrumentais de forma completa com relação a tal tributo, em contraposição, como dito, à ausência deles nos casos de isenção disfarçada em não-tributação ou alíquota zero.

Logo, como forma de argumentação, cita-se o problema com relação ao papel dos tributos em seu fim voltado para a extrafiscalidade, em especial para a visualização das estatísticas, ou mesmo da verificabilidade de um tributo com outro, como se vê, em especial, com a CPMF, forma de fiscalização que gera uma série de informações que servem como base para a atuação de outros tributos.

Em outro giro, há um outro papel oculto na interação entre os tributos, que é esse papel informador, por meio das informações cruzadas entre os pagamentos de tributos, algo inexistente no caso da isenção em suas diversas formas.

3.6. Imunidade

Imunidade, em linhas gerais é uma forma de conformação positiva da regra de competência, ou seja, há limitações positivadas no texto (S2) por meio de enunciados prescritivos que fazem parte do processo de construção de sentido da norma geral e abstrata da competência.

Logo, partindo-se do conceito traçado pelo douto Professor Paulo de Barros Carvalho, e ainda dos outros ensinamentos doutrinários, simples é divisar que os enunciados prescritivos imunizantes devem alcançar situações suficientemente caracterizadas e específicas.

No ponto, tal especificidade e caracterização dependem de situações reais, de delimitação dos marcos da imposição tributária, de modo facilmente extraído da Carta Federal.

Os princípios da legalidade e anterioridade não abarcam tais situações específicas e caracterizadas; são comandos genéricos para a competência impositiva.

Isso quer significar que as regras de imunidade são regras de competência com caráter negativo, em que uma situação é deixada de lado no campo

impositivo do legislador, frise-se, uma situação, ou seja, não existe situação específica, factual, no caso da anterioridade e da legalidade, impedindo sua caracterização como regras imunizantes.

Ainda quanto a esse ponto, as regras de imunidade são parte de um todo na atribuição de competências, o que implica que nem todas as regras instituidoras ou limitadoras da competência seriam imunizantes, estas seriam apenas aquelas dotadas da característica de atingir as supracitadas situações.

As regras de estrutura ditam como outras regras devem ser produzidas, com a constituição dos órgãos e procedimentos, incluídos nesse espectro.

As regras de comportamento são o “dever ser” na mais pura acepção, ou seja, visam a regulação da conduta humana, visam a concretização, a imputação de um fato a uma hipótese normativa com conseqüências para o mundo jurídico.

Com tais conceitos fixados é simples verificar que, sendo a regra de imunidade uma regra componente da competência, está ela contida no modelo conceitual adotado como regra de estrutura, pois visa estabelecer regras para a criação de regras, no caso, de regras de comportamento – as regras de tributação.

Imaginando o conceito abordado de imunidade, acaba-se por visualizar que qualquer regra limitadora nos moldes apresentados, com relação a tributos, pode se revestir dos caracteres de imunidade.

Lembra-se que a linguagem do legislador é dotada de várias inconsistências, o que leva a crer que nem todas as situações chamadas de imunidade no texto constitucional seriam imunidades e, em passo seguinte, nem todas as situações não nominadas como tal não poderiam o ser.

Isso é facilmente visualizado com exemplos extraídos da Carta, em que simples é visualizar que existe uma imunidade implícita no texto constitucional.

A verbalização do termo imunidade ocorre de maneira direta com relação aos impostos, algo que gerou a tese de alguns doutrinadores mais desavisados de que apenas esses tributos seriam passíveis de tal outorga constitucional, o que é longe da verdade.

3.7. Existência da cadeia normativa, mas inexistência de atos de produção de normas individuais e concretas por omissão

Inicialmente deve ser elucidado o conteúdo de cadeia normativa, no caso específico.

Tal termo diz respeito à existência de uma série de normas jurídicas, a partir da norma hipotética fundamental, passando pela norma de outorga de competência e chegando à norma produto do exercício de tal competência.

Em outras palavras, no caso há uma norma geral e abstrata, conforme os ditames da regra de competência, porém, os atos de aplicação por parte da autoridade competente não são realizados.

Cite-se que tal circunstância tem ocorrido com certa frequência no caso da guerra fiscal entre os Estados-membros da Federação, pois que há normas implícitas na administração pública que geram uma ineficácia social de tal norma de comportamento.

Obviamente, deve ser citado que tal controle não entra no campo da possibilidade de averiguação por meio do cotejo das normas gerais e abstratas, ou seja, no caso, dentro do contexto da tabela de IPI, fazendo parte da cadeia de verificação da eficácia social da norma, fora dos campos especulativos deste trabalho.

3.8. Existência da cadeia normativa, mas inexistência objetiva por meio de ineficácia técnico-semântica

Outra forma possível dentro da já explicitada cadeia normativa completa de um dado tributo é o problema da ineficácia técnico-semântica.

Tal ineficácia existe quando há inexistência de objeto que constitua o fato jurídico tributário, ou seja, quando no mundo fenomênico tal norma não possua um objeto possível.

Cite-se que tal circunstância surge do fato de que o Direito cria suas próprias realidades, sem necessariamente possuir uma ligação com o mundo factual.

Deve ser dito que alguns autores, como Kelsen, concluem que tal norma perderia a validade, além de outros, que dizem que tal norma não seria válida no sistema, já que não pode existir a chamada impossibilidade factual frente a existência de uma previsão normativa.

Em outras palavras, fixa-se a premissa de que o Direito é uma forma de “simulacro”, de acordo com a terminologia de Baudrillard, do que é uma criação realística; uma cópia sem original, que possui um conjunto de regras de formação que constituem uma realidade desvinculada da realidade originária.

A linguagem termina por gerar uma simplificação da realidade – é uma forma de expressão baseada sempre na teoria dos conjuntos – sendo qual-

quer conteúdo é possível para o Direito, em termos de normas válidas para o sistema.

Logo, afigura-se como possível a existência de uma norma que não possua objeto, sendo, portanto, tal objeto não-tributável ou não-tributado, por sua inexistência factual.

Paradigma sempre citado de tal ineficácia é a norma de acontecimento incerto, como, por exemplo, a isenção de um veículo movido a plutônio, algo que não existe na realidade factual, mas, quando vier a existir, fará desencadear o processo de positivação rumo à concretude e individualização das normas de comportamento.

3.9. Existência da cadeia normativa, mas inexistência de atos de produção de normas individuais e concretas por ineficácia técnico-sintática negativa

Dentro do plano da não-tributação, pode existir ela como subproduto da ineficácia técnico sintática negativa, como, por exemplo, mediante inexistência de um decreto regulamentar.

Tal circunstância gera um problema no processo de positivação por ausência de norma para que a cadeia entre a norma hipotética fundamental, a competência, a geral e abstrata do exercício da competência consiga ser concretizada por meio de um ato de aplicação e conversão em norma individual e concreta.

Esta norma pode necessitar de alguns elementos como um conjunto de normas auxiliares, como a norma que estabelece a obrigação do pagamento ou mesmo a norma que estabelece uma série de formulários para que sejam preenchidos.

Logo, é uma forma de inexistência de tributação por descumprimento ou inexistência de um conjunto de fatores necessários para que a norma tributária *stricto sensu* complete o seu percurso de construção, de positivação.

4. Conclusões

Assentadas todas as premissas teóricas necessárias e explicitados os pontos de inflexão no sistema, é de serem retomados alguns eixos comuns em toda a argumentação expendida.

Deve ser dito que se revela importante o estudo a respeito do IPI, sobre o qual paira um problema de significação, já que é uma zona de intensa inte-

ração normativa conflituosa com os caracteres identificadores do conceito de serviço em contraposição ao de industrialização.

Logo, traça-se uma linha divisória entre os termos, tendo-se como premissa maior a amplitude significativa do termo “industrialização” frente ao “serviço”, dado que o industrializar acaba por ser um conceito mais amplo, que anula, nas zonas de interação, o conceito de serviços.

Em passo seguinte, faz-se uma investigação prospectiva dos elementos da RMIT possível do IPI, com o afunilamento rumo à regra de competência que define a possibilidade dos ajustes de alíquota por parte do executivo, para o melhor atendimento a função extrajurídica do tributo.

A partir de tal ponto, inicia-se a investigação sobre a chamada Tabela do IPI e sua formatação como instrumento internacional de enquadramento conceitual preciso dos bens comercializados.

No Brasil, tal tabela criada pelo ingresso da norma da Convenção de Bruxelas e redesenhada a partir da Nomenclatura Comum do MERCOSUL atinge um patamar de forma de avaliação da inclusão ou não na classe de um certo produto, algo útil para dar um maior conteúdo de objetividade e sistematização da legislação no plano interno no que diz da identificação dos fatos jurídicos.

Dentro de tal aquilatação e atribuição de alíquotas a cada uma das classes de bens, acaba o legislador por utilizar algumas fórmulas básicas: alíquota em um dado valor, alíquota zero, isenção ou NT, não-tributado.

Causa estranheza a última nomenclatura, já que ela pode expressar uma variedade de causas, sendo efeito de uma série distinta, conseqüência para uma série de causas, que produzirão outros efeitos distintos para o sistema.

Para tanto, nove significados são construídos a partir da notação NT, levando em conta o campo de possibilidades no mundo do “dever ser”, mas se fazendo cortes necessários quando estudada a notação frente ao tributo IPI em sua atual configuração e projeção significativa.

Logo, no panorama geral, há nove formas de não-tributado, que são reduzidas na análise do discurso específico, restando, no campo da possibilidade outras tantas hipóteses.

APLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO IMPOSTA PELO ART. 246 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Rafael Capanema Petrocchi

1. Introdução

Em 15 de agosto de 1995, foi publicada a Emenda Constitucional n. 6, que incluiu o art. 246 no Título das Disposições Constitucionais Gerais da Constituição Federal de 1988, dispondo que “é vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995.”

Apenas a título de curiosidade, na mesma data da edição da Emenda Constitucional n. 6, foi editada a Emenda Constitucional n. 7, igualmente acrescentando o art. 246 ao Texto Constitucional.

No dia 11 de setembro de 2001, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 32 alterando o art. 246 da Constituição Federal, para estabelecer que “é vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive.”

Temos então que, desde 1995, não é permitida a veiculação de medidas provisórias para regulamentar artigo da Constituição Federal, cuja redação tenha sido alterada por emenda constitucional promulgada entre 01 de janeiro de 1995 e 11 de setembro de 2001.

Pretende-se, no presente artigo, trazer à discussão questões relacionadas à limitação contida no art. 246 da Constituição Federal, tais como a determinação do conteúdo da norma, sua aplicabilidade ao Direito Tributário e os efeitos da conversão de medida provisória em lei diante do artigo em exame, considerando a doutrina e a jurisprudência pátrias pertinentes.

2. Histórico do art. 246 da Constituição Federal

Objetivando atrair investimentos estrangeiros para os setores de mineração e de energia elétrica, o então Presidente da República enviou ao Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição n. 32.

A PEC n. 32 visava à revogação do art. 171 da Constituição Federal, de forma a eliminar a distinção entre *empresa brasileira* e *empresa brasileira de capital nacional*, e à alteração da redação do § 1º do art. 176 também da CF/88, expungindo a exclusividade da pesquisa e da lavra de recursos minerais e do aproveitamento de potenciais de energia hidráulica por *empresa brasileira de capital nacional*.

Diante da revogação do art. 171 da CF/88, a proposta também previa a alteração do inciso IX do art. 170, que previa o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

Durante o trâmite da PEC n.32 no Congresso Nacional, foi acrescida à proposta a inclusão do art. 246 ao Texto Constitucional, vedando a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tivesse sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995.

Em 15 de agosto de 1995, foi promulgada pelo Congresso Nacional a Emenda Constitucional n. 6 (DOU de 16 de agosto de 1995), decorrente da PEC n.32, com a seguinte redação:

Art. 1º O inciso IX do art. 170 e o § 1º do art. 176 da Constituição Federal passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 170 [...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Art. 176 [...]

§ 1º A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o “caput” deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas.

Art. 2º Fica incluído o seguinte art. 246 no Título IX - “Das Disposições Constitucionais Gerais:

Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de

emenda promulgada a partir de 1995.

Art. 3º Fica revogado o art. 171 da Constituição Federal.

Posteriormente, em 11 de setembro de 2001, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 32 (DOU de 12 de setembro de 2001), conferindo a atual redação do art. 246, nos seguintes termos:

Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive.

3. Acepção do termo *regulamentação* empregado pelo art. 246 da CF/88

Para determinação do conteúdo da norma trazida pelo art. 246 da Constituição Federal, consideramos de fundamental importância perquirir qual é o sentido do termo *regulamentação* empregado pelo referido artigo.

A regra limitante prevista no art. 246 da Constituição Federal é destinada à competência do Presidente da República para a adoção de medida provisória, que é instrumento legal com aptidão para tratar de matérias da alçada de lei ordinária, em caso de relevância e urgência (art. 62 da CF/88).

Considerando a função (aptidão) da medida provisória, o texto do art. 246 parece ter incorrido em um equívoco terminológico, ao empregar a expressão “na regulamentação de artigo da Constituição”. É que a medida provisória não tem aptidão *regulamentar* pura e simples, mas sim *reguladora*, pois se destina a disciplinar, ainda que provisoriamente, matérias como se lei ordinária fosse, em caso de relevância e urgência.

Conforme elucida De Plácido e Silva,¹ “regular é estabelecer a regra geral, a norma jurídica fundamental. É instituir o princípio geral ou dispor a respeito dos direitos fundamentais”.

Regulamentar, por sua vez, de acordo com De Plácido e Silva, significa:

prescrever a forma por que se cumpre a execução das regras jurídicas fundamentais ou das disposições legais, sem ofensa aos preceitos, que te-

1. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 12. ed. v. 4, Rio de Janeiro: Frense, 1997, p. 78.

nham implantado. É, portanto, instruir sobre a execução da lei, tomando as providências indispensáveis a essa execução, ou instituir regras para a execução ou funcionamento de serviços.²

De Plácido e Silva esclarece, ainda, que a regulamentação:

importa na disposição ou na ordenação de regras suplementares ou subsidiárias, instituidoras, praticamente, do modo de se conduzirem as coisas, já reguladas por leis”, enquanto que a regulação “em sentido jurídico quer exprimir legislar ou estabelecer nova ordem jurídica [...], é disciplinar pela lei ou submeter ao regime da lei.³

A regulamentação, portanto, pressupõe a existência de uma lei disposta sobre a matéria que se pretende disciplinar, enquanto a regulação é feita pela própria lei. Note-se, então, que o termo regulamentação não se harmoniza com a função da medida provisória, sendo mais adequado utilizá-lo quando se está diante de instrumentos infra-legais, como os decretos, as instruções normativas e as portarias.

Ao analisar o art. 246 da CF/88, sobre enfoque diferente do pretendido no presente artigo, Marco Aurélio Greco⁴ ressalta a necessidade de se distinguir a “norma” da sua expressão lingüística, para que o texto literal não leve a uma interpretação distorcida do conteúdo da norma:

Na interpretação do Direito e na busca do sentido da validade e do alcance da norma, cumpre, portanto, não confundir a norma com a sua expressão lingüística, pois esta é um instrumento de veiculação daquela. [...] Por essa razão é importante não se deixar emaranhar nas expressões lingüísticas, mas penetrar no âmago da prescrição, buscando o conteúdo preceptivo da norma jurídica, qualquer que seja sua formulação.

Assim, é possível afirmar que o constituinte derivado incorreu em equívoco terminológico ao utilizar o termo *regulamentação* no art. 246 da CF/88, quando o mais adequado seria *regulação*.⁵

2. Idem, *Ibidem*.

3. Idem, *Ibidem*.

4. GRECO, Marco Aurélio. Alteração da alíquota da contribuição social sobre o lucro por medida provisória. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 43. p. 110-13.

5. Humberto Ávila também chama a atenção para a diferença entre dispositivo e norma, e ressalta a influência que elementos externos ao dispositivo exercem na interpretação da norma nele contida. ÁVILA, Humberto

Vale lembrar que ao Poder Executivo são disponibilizados diversos instrumentos de regulamentação, como os decretos e as instruções normativas. Dessa forma, admitir que o art. 246 teria como alvo a função regulamentar, seria torná-lo inócuo, pois o Presidente da República poderia regulamentar determinada matéria por meio de decreto ou por um ato infra-legal de seus ministros, sem recorrer à edição de medida provisória.

Além disso, a análise do contexto no qual estava inserida a EC n.6, que introduziu o art. 246, também permite chegar à conclusão de que o termo adequado seria *regulação*. Conforme exposto acima, a EC n. 6 teve como objetivo acabar com a diferenciação entre empresa brasileira e empresa brasileira de capital nacional, a fim de autorizar investimentos estrangeiros nos setores de mineração e de exploração dos potenciais de energia hidráulica.

A própria Constituição Federal, em seu art. 172, reserva à lei ordinária a competência para disciplinar (regular) as regras atinentes aos investimentos de capital estrangeiro e à remessa de lucros. A hipótese do art. 172 da CF/88 é nitidamente de regulação, e não de regulamentação. Ocorre que a matéria poderia ser tratada por medida provisória, uma vez que não está entre as exceções previstas no art. 62 da Constituição Federal. Dessa forma, uma análise contextual do art. 246 da CF/88 permite concluir que seu objetivo foi impedir que o Presidente da República passasse a disciplinar por meio de medida provisória os investimentos estrangeiro nos setores de mineração e de exploração dos potenciais de energia hidráulica, que, repise-se, é matéria de lei, antecipando-se ao Congresso Nacional. Nesse sentido, é a opinião de José Afonso da Silva,⁶ que assim se manifestou:

Perdura a limitação às medidas provisórias introduzida pela EC n. 6/95, pela qual é vedada sua adoção na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995. O objetivo imediato consistiu em estabelecer limites de atuação do Poder Executivo quanto às leis mencionadas nas ECs n. 5, 6, 7 e 8 relativamente à regulamentação das matérias ali previstas que eram monopólios. E aí seu alcance é importante. Abriram-se os monopólios, mas se estabelece regra de controle dessa abertura pelo Congresso Nacional.

Bergmann. *Teoria dos princípios: Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

6. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 533.

Diante das considerações acima expostas, entendemos que o termo *regulamentação* empregado pelo art. 246 da Constituição Federal deve ser interpretado como *regulação*, sendo vedada a adoção de medida provisória para legislar sobre matéria tratada em artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por emenda constitucional promulgada entre 01 de janeiro de 1995 e 11 de setembro de 2001.

4. Aplicabilidade do art. 246 da CF/88 ao Direito Tributário – Posicionamento da doutrina e do STF

O fato de o art. 246 da CF/88 ter sido introduzido por meio de uma emenda constitucional relacionada à atração de investimentos estrangeiros para os setores de mineração e de energia elétrica (arts. 170, 171 e 176 da CF/88), mas ter sido inserido no Título das Disposições Constitucionais Gerais da Constituição Federal (Título IX), faz suscitar dúvida se a limitação imposta pelo citado dispositivo constitucional estaria adstrita aos artigos constitucionais pertinentes aos setores de mineração e de energia elétrica ou se se aplicaria a todo e qualquer artigo que tenha sido alterado por emenda constitucional no período nele estabelecido.

Primeiramente, vale lembrar que parte da doutrina entende que a medida provisória é incompatível com a função de instituir ou majorar tributos.⁷ Como o tema discutido no presente artigo pressupõe a utilização de medidas provisórias em matéria tributária, não adentraremos nessa discussão, nos restringindo à doutrina que consente com a sua utilização em matéria tributária.

José Eduardo Soares de Melo,⁸ ao analisar a Medida Provisória n. 1.807, de 1999, que conferiu tratamento diferenciado (mais favorável) às instituições financeiras em relação ao PIS e à COFINS, ressaltou que o argumento de que tal tratamento diferenciado estaria amparado no § 9º do art. 195 da

7. Defendem a incompatibilidade das medidas provisórias com o Direito Tributário brasileiro: DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas provisórias. Sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. *Revista de Direito Tributário* v. 45 p. 134; SANTOS, Carlos Alberto de Assis. A medida provisória e o direito tributário. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Revista dos Tribunais, n. 22, p. 96-125; SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 15 ed. São Paulo: Malheiros. 1998. José Afonso da Silva argumenta que "o sistema tributário não permite legislação de urgência, [...], porquanto está sujeita ao princípio da anterioridade" (p. 531). Essa doutrina perdeu força com a Emenda Constitucional 32/2001, que inseriu expressamente no Texto Constitucional a possibilidade de medidas provisórias tratarem de matéria tributária (art. 62, § 2º da CF/88).

8. MELO, José Eduardo Soares de. As contribuições sociais e o descabimento de medida provisória para regular emenda constitucional, em face do art. 246 da CF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 44, p. 93-99.

CF/88 encontraria óbice no art. 246, vez que o referido parágrafo foi introduzido pela Emenda Constitucional n. 20/98. Ou seja, mesmo que o § 9º do art. 195 da CF/88 legitimasse o tratamento diferenciado instituído pela MP 1.807, haveria inconstitucionalidade da norma por violação ao art. 246 da CF/88, vez que o citado §9º foi inserido pela EC n. 20/98.

Marco Aurélio Greco⁹ também defende a aplicabilidade da limitação imposta pelo art. 246 da CF/88 ao Direito Tributário, desde que o artigo da Constituição a ser regulado tenha sido introduzido ou sofrido alteração substancial entre 1995 e 2001.

Roque Antônio Carrazza, no seu *Curso de Direito Constitucional Tributário*,¹⁰ aborda de forma sucinta o art. 246 da CF/88, tecendo as seguintes considerações:

Este artigo, introduzido em nosso sistema jurídico pela Emenda Constitucional 6, de 15 de agosto de 1995, reiterado pela Emenda Constitucional 7, de 15 de agosto de 1995, e alterado pela Emenda Constitucional 32, de 11 de setembro de 2001, fixou limitação explícita à edição de medidas provisórias, também contribuindo para afastar o errôneo entendimento de que o art. 62 do mesmo Diploma Excelso não está submetido a qualquer peia (v. observações feitas no subitem 3.4.2, I).

Em nota de rodapé relacionada ao excerto acima transcrito, Carrazza afirma que:

[...] por isso, é inconstitucional a Medida Provisória 1.991-18/2000, que tratou de assunto disciplinado no art. 195, I, da CF, cuja redação [...] foi alterada por meio da Emenda Constitucional 20/1998 (promulgada, pois, após 1995).

A Medida Provisória 1.991-18 introduziu alterações nas bases de cálculo e nas alíquotas da Contribuição ao PIS e da COFINS. Tal afirmação nos permite concluir que o posicionamento do Autor é no sentido de que a limitação contida no art. 246 da CF/88 é aplicável ao Direito Tributário.

No que toca à jurisprudência, nos ateremos no presente artigo às manifestações do Supremo Tribunal Federal. Embora o art. 246 da CF/88 tenha sido

9. GRECO, Marco Aurélio. Alteração da alíquota da contribuição social sobre o lucro por medida provisória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 43, p. 110-113.

10. CARAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros 2006. p. 282.

apreciado quando do julgamento de medidas cautelares pleiteadas nas ADIs n. 1.597, 1.975, 1.518, 3.090, 2.125 e 2.005 e na ADI 1.597-4,¹¹ o Supremo Tribunal Federal ainda não manifestou de forma clara sua orientação acerca do alcance da limitação contida no mencionado dispositivo constitucional.

Na ADI 1.975-MC, o STF afastou a alegação de violação ao art. 246 da CF/88, sob o entendimento de que a Constituição Federal não cuidou da matéria tratada no art. 1º da MP 1.815-99 (antiguidade como critério de promoção ou progressão funcional de servidores públicos – salvo para carreiras específicas). Na mesma ADI, o STF afastou a alegação de violação ao art. 246 da CF/88 quanto à norma da MP 1.815-99 que teria supostamente abolido o adicional por tempo de serviço, por entender que a única alteração promovida pela EC n.19/98 seria desfavorável à tese defendida na ação. Veja-se a ementa:

I. Promoção e progressão funcional: desconsideração ordenada por lei (MProv. 1.815/99, art. 1º) do período de um ano (março de 1999 e março de 2000) para os fins de promoção ou progressão dos servidores do Poder Executivo, salvo os diplomatas: plausibilidade da arguição de inconstitucionalidade. 1. Fragilidade da alegação de ofensa ao art. 246 da Constituição no trato da matéria por medida provisória, uma vez que – salvo para carreiras específicas (CF, 93, II, e 129, § 4º) – nem o texto original da Constituição, nem o que hoje vigora, por força da EC n.19/98, cuidam da antiguidade como critério de promoção ou progressão funcional de servidores públicos. 2. É densa, porém, a plausibilidade da alegação de ofensa ao princípio da igualdade na lei – e, também, se se quiser, do *substantive due process of law* – uma vez que, sem abolir a promoção e a progressão por antiguidade, a norma questionada, só para determinada parcela do universo dos servidores públicos – eis que dela excluídos, além dos diplomatas e os militares, do Executivo, e os funcionários do Legislativo e do Judiciário – manda desconsiderar um ano de seu tempo de serviço: discriminação arbitrária. II. Abolição do adicional por tempo de serviço (MProv. 1.815/99): arguição de inconstitucionalidade de menor consistência. Implausível a alegação de ofensa ao art. 246, uma vez que, das inovações da EC n.19/98, a única que tem a ver com o tradicional adicional por tempo de serviço – o novo art. 39, § 4º – não favorece a tese da ilegitimidade de sua abolição, mas, ao contrário, ao possibilitar

11. Os acórdãos do STF analisados no presente artigo estão disponíveis em: <<http://www.stf.gov.br>>.

sempre que a lei opte pela remuneração de determinada carreira pelo regime de subsídios.

Na ADI 1.518-MC, o STF descartou a inconstitucionalidade da MP 1.518, que tratou do salário-educação, por suposta afronta ao art. 246 da CF/88, tendo em vista que a norma constitucional tida como regulada (art. 212, §5º, da CF/88) foi alterada pela EC n. 14/96, que entrou em vigor após a edição da MP impugnada. A EC n. 14 entrou em vigor em 01 de janeiro de 1997, enquanto a MP já produzia efeitos desde 20 de setembro de 1996. Ou seja, a MP não poderia estar disciplinando uma alteração que entraria em vigor após sua vigência.

Já na ADI 3.090-MC, o STF entendeu que a Medida Provisória hostilizada (MP 144/03) não teria se destinado a dar eficácia às modificações introduzidas pela EC-6/95, pois versava sobre a matéria tratada no art. 175 da Constituição, qual seja o regime de prestação de serviços públicos no setor elétrico e que não foi objeto de emenda constitucional.

Na ADI 2.125-MC, o STF rejeitou a alegação de violação ao art. 246 da CF/88, por entender que a matéria regulada pela Medida Provisória 2.0144/00 (contratação de pessoal por tempo determinado na Administração Pública para atender a necessidades temporárias e excepcionais) está prevista no inciso IX do art. 37 da CF/88, cuja redação não foi alterada pela EC n. 19/98, sendo irrelevante que a citada emenda constitucional tenha alterado outros incisos do mesmo art. 37.

Na ADI 1.597-4-MC, o STF aplicou a limitação do art. 246 da CF/88 para suspender a eficácia de dispositivo contido na Medida Provisória 1.481-52, que regulava matéria tratada no art. 176, § 1º, da CF/88, alterado pela EC n. 6/95. Mesmo entendimento foi aplicado no julgamento da ADI 2.005-MC, que analisava a Medida Provisória n. 1.819-1/99. Tendo em vista que o art. 176, § 1º, da CF/88 trata do setor elétrico e foi alterado pela mesma EC-6 que introduziu o art. 246, não adentraremos nos argumentos lançados pelos ministros nesse julgamento.

Observe-se que, em que pese o STF já ter analisado o art. 246 da CF/88 em sede de ADIs, ainda não é possível verificar qual o alcance que a Corte dará à limitação imposta pelo citado artigo. Todavia, verifica-se que o art. 246 foi analisado pelo STF em face de questões diversas e, em nenhum dos casos, o Tribunal deu indícios de que o citado dispositivo seria aplicável apenas às medidas provisórias relacionadas a esta ou àquela matéria constitucional.

Diante das considerações acima expostas, pode-se concluir que, atualmente, a doutrina tributária e o STF têm entendido que a limitação imposta pelo art. 246 da CF/88 é aplicável a qualquer dispositivo constitucional que tenha sido introduzido ou alterado por emenda constitucional promulgada entre 1995 e 2001, inclusive em relação aos dispositivos que versem sobre matéria tributária.

5. Impossibilidade da convalidação do vício por violação ao art. 246 da CF/88 pela conversão da medida provisória em lei

Resta, por fim, analisar se a conversão da medida provisória em lei teria ou não o condão de sanar o vício incorrido por violação ao art. 246 da CF/88.

Ciente de que algumas situações demandam uma atuação rápida do Poder Público, que está vinculado ao princípio da legalidade, a Constituição Federal autorizou o Presidente da República a editar medidas provisórias, com força de lei, desde que haja relevância e urgência da medida.

Objetivando garantir segurança jurídica às relações jurídicas travadas sob a égide de uma medida provisória, bem como preservar a independência e a harmonia entre os Poderes da República, a Constituição Federal determinou a submissão imediata da medida provisória ao crivo do Poder Legislativo e conferiu um processo legislativo mais célere para sua análise. O § 6º do art. 62 da Constituição Federal, acrescentado pela EC n. 32, prevê inclusive que, se a medida provisória não for apreciada em 45 dias, contados da sua publicação, entrará em regime de urgência, trancando a pauta para a votação das demais deliberações da Casa em que estiver tramitando.

A nosso ver, o fato de haver um processo legislativo mais célere já é o suficiente para desautorizar o entendimento de que a conversão em lei convalidaria o vício que macula a medida provisória por violação ao art. 246 da Constituição Federal. Admitir-se que a conversão da medida provisória em lei possa sanar o vício de inconstitucionalidade, é permitir que o Poder Executivo se beneficie com sua própria torpeza, profanando o princípio da moralidade administrativa.

A respeito do princípio da moralidade administrativa, Celso Antônio Bandeira de Mello¹² tece os seguintes comentários:

12. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 107.

Segundo os cânones da lealdade e da boa-fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos.

O princípio da moralidade administrativa veda que a Administração se utilize de mecanismos ou expedientes ardilosos para atingir determinado fim, ainda que o fim em si mesmo seja legítimo.

Ao se admitir a convalidação do vício de inconstitucionalidade pela conversão em lei, estar-se-á autorizando que o Poder Executivo se valha de expediente expressamente proibido pela Constituição Federal, para inovar o ordenamento jurídico de forma “legítima”, isto é, o Poder Executivo poderá editar uma medida provisória em total agressão ao art. 246 da Constituição Federal, beneficiando-se do processo legislativo mais célere, e, após a conversão em lei, poderá exigir o cumprimento da lei de conversão, sem se falar em ofensa ao Texto Constitucional.

Em outras palavras, o Poder Executivo estará aproveitando inconstitucionalmente os benefícios do processo legislativo mais célere conferido às medidas provisórias, para instituir uma norma que, excluída da alçada das medidas provisórias pela Constituição Federal, restará convalidada após sua conversão em lei.

Sob outra ótica, admitir que a conversão em lei possa convalidar o vício de inconstitucionalidade por violação ao art. 246, é o mesmo que admitir que a conversão em lei supera a limitação imposta ao Poder Executivo na adoção de medida provisória. Tal hipótese redundaria em restringir a aplicação do art. 246 apenas às medidas provisórias não convertidas em lei ou em diferir a eficácia das medidas provisórias até a conversão em lei.

Por esses motivos, entendemos que aceitar que a conversão em lei possa sanar o vício de inconstitucionalidade que macula a medida provisória por violação ao art. 246 da Constituição Federal, é esvaziar por completo a limitação contida no citado dispositivo constitucional.

Recentemente, ao analisar questão de ordem na ADI 3.090-MC, o Supremo Tribunal Federal se posicionou no sentido de que a conversão em lei não convalida o vício de inconstitucionalidade por violação ao art. 246:

Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. Medida Provisória n. 144, de 10 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a comer-

cialização de energia elétrica, altera as Leis n. 5.655, de 1971, 8.631, de 1993, 9.074, de 1995, 9.427, de 1996, 9.478, de 1997, 9.648, de 1998, 9.991, de 2000, 10.438, de 2002, e dá outras providências. 2. Medida Provisória convertida na Lei n. 10.848, de 2004. *Questão de ordem quanto à possibilidade de se analisar o alegado vício formal da medida provisória após a sua conversão em lei. A lei de conversão não convalida os vícios formais porventura existentes na medida provisória, que poderão ser objeto de análise do Tribunal, no âmbito do controle de constitucionalidade. Questão de ordem rejeitada, por maioria de votos. Vencida a tese de que a promulgação da lei de conversão prejudica a análise dos eventuais vícios formais da medida provisória[...].* – DJ de 26 de outubro de 2007. (grifo nosso)

Dessa forma, entendemos que a conversão da medida provisória em lei não tem o condão de sanar o vício de inconstitucionalidade por violação ao art. 246 da CF/88.

6. Breve estudo de casos recentes

– PIS e COFINS não-cumulativos

Originalmente, o art. 195 da CF/88 autorizava a incidência das contribuições sociais devidas pelo empregador apenas sobre a folha de salários, o faturamento ou sobre o lucro. Todavia, o art. 195 da CF/88 foi alterado pela Emenda Constitucional 20, de 1998, passando a autorizar a incidência das contribuições sociais também sobre a receita bruta.

O Governo Federal editou as Medidas Provisórias 66/2002 e 135/2003 instituindo, respectivamente, a Contribuição ao PIS e a COFINS na modalidade não-cumulativa, tendo como base de cálculo a receita bruta, nos termos do art. 195, I, *b*, com a redação dada pela EC n. 20/98. Posteriormente, as medidas provisórias foram convertidas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Diante das considerações expostas no presente artigo, entendemos que a Contribuição ao PIS e a COFINS não-cumulativas estão maculadas de inconstitucionalidade desde suas origens (MP's 66/2002 e 135/2003), por violação à restrição imposta pelo art. 246 da Constituição Federal, tendo em vista que as referidas medidas provisórias regulamentaram o disposto no art. 195, I, *b* da CF/88, cuja redação foi substancialmente alterada pela EC n. 20, de 1998.

– PIS e COFINS-Importação

A Emenda Constitucional n. 42, de 2003, alterou a redação do inciso II, §2º, do art. 149 da Constituição, passando a autorizar a instituição de contribuições sociais sobre a importação de produtos estrangeiros ou de serviços.

Com base no inciso II, § 2º, do art. 149 da Constituição, com a redação dada pela EC n. 42/03, o Governo Federal editou a Medida Provisória 164/2004, instituindo o PIS-Importação e a COFINS-Importação.

Nesse caso, entendemos que a Contribuição ao PIS-Importação e a COFINS-Importação não estão maculadas de inconstitucionalidade, visto que a MP 164 tem como base constitucional o inciso II, do § 2º, do art. 149 da Constituição, cuja redação foi substancialmente alterada pela EC n. 42/03, e a limitação imposta pelo art. 246 se restringe aos dispositivos constitucionais introduzidos ou alterados até a EC n. 32/2001.

– CSL: majoração da alíquota pela MP 413

A Emenda Constitucional n. 20, de 1998, introduziu o § 9º no art. 195 da CF/88, prevendo que “as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.”

Posteriormente, a EC n. 47, de 2005, alterou a redação do referido § 9º para estabelecer que:

as contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Com base no § 9º do art. 195 da CF/88, o Presidente da República editou a Medida Provisória 413/2008, que, em seu art. 17, majorou a alíquota da CSL para determinadas empresas (instituições financeiras, pessoas jurídicas de seguros privados e de capitalização).

O fato de o § 9º ter tido sua redação alterada pela EC n. 47, de 2005, poderia ensejar o argumento de que não se lhe aplicaria a vedação imposta pelo art. 246 da CF/88, pois esse artigo somente alcançaria os dispositivos constitucionais alterados até a EC n. 32/2001. Esse entendimento, entre-

tanto, é rechaçado pela doutrina de Marco Aurélio Greco¹³ e José Eduardo Soares de Melo,¹⁴ para quem o art. 246 se aplica a qualquer artigo da Constituição que tenha sido *introduzido* ou sofrido alteração substancial entre 1995 e 2001.

Coadunamos com a posição de Marco Aurélio Greco e José Eduardo Soares de Melo e, portanto, considerando que o § 9º do art. 195 da CF/88 foi introduzido pela EC n. 20, de 1998, entendemos que o art. 17 da MP 413/08 está maculado de inconstitucionalidade por violação ao art. 246 da CF/88.

7. Conclusões

a) O termo regulamentação utilizado pelo art. 246 da CF/88 deve ser entendido como regulação, haja vista a própria aptidão das medidas provisórias;

b) A vedação imposta pelo art. 246 da CF/88 é aplicável a qualquer artigo da Constituição Federal que tenha sido introduzido ou cuja redação tenha sido alterada por emenda constitucional promulgada entre 01 de janeiro de 1995 e 11 de setembro de 2001, inclusive em relação a matéria tributária; e

c) A conversão da medida provisória em lei não tem o condão de sanar o vício de inconstitucionalidade por violação ao art. 246, sob pena de tornar inócua a regra contida no referido artigo e de violar o princípio da moralidade.

13. GRECO, Marco Aurélio. Alteração da alíquota da contribuição social sobre o lucro por medida provisória. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 43, p. 110-113.

14. MELO, José Eduardo Soares de. As contribuições sociais e o descabimento de medida provisória para regular emenda constitucional, em face do art. 246 da CF. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 44, p. 93-99.

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

Tiago Severini

1. Introdução

Dentre inúmeras outras facetas, pode-se associar à chamada globalização o fenômeno econômico manifestado pela criação de um mercado mundial, com crescente circulação de bens, capitais e tecnologia através das fronteiras nacionais.

O extraordinário avanço tecnológico nos campos da comunicação e da informática tem possibilitado a descentralização da produção em escala global, podendo ser uma mesma linha de produção distribuída por diversos países e regiões.

Não demanda grandes esforços, nesse contexto, a conclusão de que a movimentação das “peças no tabuleiro” pelos agentes econômicos proporciona, como efeito colateral dos inegáveis avanços, resultados perniciosos sob o ponto de vista político-social, que acometem sobretudo os denominados países subdesenvolvidos e em desenvolvimento.

Nessa esteira, importa observar que a globalização, embora, por um lado, constitua um fenômeno de aproximação em escala planetária, tem levado, por outro lado, à paradoxal formação de blocos regionais ou sub-regionais de Estados, que buscam proteger-se de seus efeitos negativos ou maximizar o proveito de suas conseqüências benéficas.¹

Isso porque, enquanto a globalização encerra uma dinâmica própria, sobre a qual não possuem domínio os países individualmente, o agrupamento desses em blocos lhes permite um certo controle sobre as variáveis do processo, tornando-os aptos a exercer certa influência sobre o mesmo, na tentativa

1. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (Coord.) *Direito do Comércio Internacional: aspectos fundamentais*. São Paulo: Lex, 2006.

de orientá-lo aos seus interesses, em vez de figurarem como meros sujeitos passivos a arcar com suas conseqüências.

Evidenciadas tais considerações, pode-se concluir que a interdependência dos países é inafastável e irresistível, sendo facilmente constatável, pela mera observação do cotidiano que nenhum país pode, no mundo atual, viver isolado, sem influenciar ou ser influenciado pelos acontecimentos que ocorrem ao redor do mundo.

Nessa linha, a internacionalização das economias permite acesso a capital, novas tecnologias, técnicas empresariais e gerenciais, progresso educacional e científico, qualificação de mão-de-obra, sistemas modernos de preservação e controle ambiental, desenvolvimento de economias de escala, estímulo competitivo, aprofundamento na inteligência de mercado, bem como um crescimento quantitativo e, em termos de complexidade, nas operações de comércio internacional.

Mostra-se, pois, nesse contexto, a relevância crescente dos estudos relativos aos aspectos jurídicos do comércio exterior, a fim de que possam orientar a atuação estatal de modo a não torná-la de tal modo frívola que acarrete a sobreposição dos efeitos nocivos aos favoráveis à nossa economia e interesses político-sociais, nem tão intervencionista que acarrete o engessamento das mudanças necessárias à otimização do proveito passível de ser extraído do comércio internacional.

Insera-se, enfim, o presente trabalho nessa seara de esforço científico para a aproximação entre os interesses evidenciados pela política brasileira de comércio exterior e o tratamento normativo das operações aduaneiras, com destaque para o combate às ilicitudes aduaneiras.

2. O poder de polícia e seus limites

O incremento das operações de comércio exterior, que se pode associar indubitavelmente ao acima tratado fenômeno da globalização, tem tornado cada vez mais importante a atuação do legislador pátrio no sentido de munir a Administração Aduaneira de instrumentos tais que lhe permitam defender os interesses nacionais – seja prevenindo² ou reprimindo infrações – dentre

2. A análise etimológica da terminologia “administração” costuma apontar em duas direções principais, sendo fruto, para uns, da construção *ad + ministrare*, que significaria “servir”, “executar para outrem”; e, para outros, da expressão latina *ad manus irabere*, cuja semântica (“trazer na mão”) se associaria à idéia de gestão (MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense,

os quais destacamos, para fins de delimitação³ da abordagem que se pretende adotar no presente estudo, aqueles que se encontram revestidos pelo chamado poder de polícia.

Pelo conceito moderno, adotado no direito brasileiro, o poder de polícia é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público. A Administração Pública, no exercício da parcela que lhe é outorgada do mesmo poder, regulamenta as leis e controla a sua aplicação, preventivamente (por meio de ordens, notificações, licenças ou autorizações) ou repressivamente (mediante a imposição de medidas coercitivas).⁴

Em outras palavras, designa-se poder de polícia a atividade estatal orientada ao condicionamento da liberdade e da propriedade, de modo a ajustá-la aos interesses coletivos.

Cumpra suscitar, nesse contexto, os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, segundo o qual, a terminologia poder de polícia, tomada

1979; apud PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 53). Trazendo tal noção semântica para o âmbito da ciência do direito público, José Afonso da Silva. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2004) aponta que a Administração Pública é o conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos preordenados à execução das decisões políticas.

Expostas tais considerações, importa suscitar as palavras de Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2003) acerca das acepções ampla e estrita da terminologia Administração Pública: "a) em sentido amplo, a Administração Pública, subjetivamente considerada compreende tanto os órgãos governamentais, supremos, constitucionais (governo), aos quais incumbe traçar os planos de ação, dirigir, comandar, como também os órgãos administrativos, subordinados, dependentes (Administração Pública, em sentido estrito), aos quais incumbe executar planos governamentais; ainda em sentido amplo, porém objetivamente considerada, a Administração Pública compreende a função política, que traça as diretrizes governamentais e a função administrativa, que as executa; b) em sentido estrito, a Administração Pública compreende, sob o aspecto subjetivo, apenas os órgãos administrativos e, sob o aspecto objetivo, apenas a função administrativa, excluídos, no primeiro caso, os órgãos governamentais e, no segundo, a função política."

Adotando a distinção acima como referencial, manifestamos ser a terminologia Administração Pública por nós empregada, daqui em diante, em seu sentido estrito e sob o aspecto subjetivo.

Portanto, a Administração Pública, para fins do presente trabalho, há de ser entendida enquanto conjunto de órgãos administrativos orientados à execução das decisões políticas com vistas ao alcance do interesse público.

O direito aduaneiro positivo, por sua vez, pode ser compreendido, a nosso ver, como "o conjunto de normas e princípios que disciplinam juridicamente a política aduaneira, entendida esta como a intervenção pública no intercâmbio internacional de mercadorias e que constitui um sistema de controle e de limitações com fins públicos" (GONZÁLEZ, Ildefonso Sánchez. Conferência na Real Academia de Jurisprudência e Legislação. Madrid; apud CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 25).

Contextualizando a exposta conceituação de Administração Pública aos esclarecimentos acerca da definição de Direito Aduaneiro positivo, pode-se concluir ser a Administração Aduaneira a parcela da Administração Pública orientada à regulamentação e fiscalização da entrada e saída de produtos do território nacional, bem como ao lançamento e arrecadação dos tributos eventualmente incidentes nessas atividades.

3. O termo "instrumento" foi e será empregado, no presente trabalho, com acepção ampla, querendo significar, em consonância com o léxico, todo o meio (ato, procedimento ou processo) destinado ao alcance de certa finalidade.

4. PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Op. cit. São Paulo: Atlas, 2003.

nesse sentido amplo, abrange tanto atos do Legislativo quanto do Executivo. Refere-se, pois, ao complexo de medidas do Estado que delinea a esfera juridicamente tutelada da liberdade e da propriedade dos cidadãos.

Quando tomada em sentido estrito, por outro lado, relaciona-se unicamente com as intervenções, quer gerais e abstratas, como os regulamentos, quer concretas e específicas (tais as autorizações, as licenças, as injunções), do Poder Executivo destinadas a alcançar o mesmo fim de prevenir e obstar o desenvolvimento de atividades particulares contrastantes com os interesses sociais.⁵

Explicitada tal distinção, importa manifestar haver sido a aceção estrita do poder de polícia a utilizada no presente trabalho. Dito de outro modo, consideramos poder de polícia, para os fins a que se propõe este estudo, a atuação da Administração Pública, e em particular, da Administração Aduaneira, no sentido de restringir a atuação dos particulares, a fim de que possa adaptá-la ao interesse público.

No âmbito do comércio exterior, em particular, é característica uma representativa intervenção estatal, na medida em que tal atividade possui considerável influência sobre os interesses estatais, com destaque para as searas econômica, política e social.

Por tal razão, revela-se típica a ingerência do Estado na atuação dos particulares, de modo a impor à sua liberdade de iniciativa as limitações necessárias para que as relações negociais, em seu conjunto, possam se prestar ao atendimento dos interesses estatais.

Nessa linha, argumenta Heleno Taveira Tôrres:⁶

Em presença de descumprimento pelos particulares de leis ou determinações regulamentares no exercício da atividade privada de natureza econômica, justifica-se a possibilidade de a Administração intervir com medidas adequadas e úteis à finalidade do exercício do poder de polícia, visando a garantir os interesses públicos pertinentes à espécie.

Ocorre que, embora seja indispensável o emprego de medidas repressivas com vistas à prevenção de ilícitos, elas devem, inevitavelmente, subsumir-

5. MELLO, Celso Antônio da Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2007.

6. TÔRRES, Heleno Taveira. As sanções de perdimento de bens e inaptidão do CNPJ de empresas importadora – limites e valores constitucionais aplicáveis. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado* – v. 4. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 551.

se aos preceitos da Magna Carta, enquanto seu fundamento de validade, razão pela qual têm sua instituição e aplicação limitadas pelos princípios constitucionais e pelos direitos e garantias individuais.

É incontestável sua importância e cabimento, mormente a título de prevenção de condutas ilícitas ou incompatíveis com o interesse público, porém [...] o recurso a medidas repressivas, para adequado atendimento aos princípios da individualidade das sanções, quanto aos efeitos sobre o administrado, de eficiência, quanto à sua utilidade para a Administração, e sempre nos limites da legalidade, deve ser acompanhado de cautelas essenciais, usando de ponderação e adequação a cada situação, para que não se incorra em atividades odiosas e contrárias aos princípios constitucionais mais caros ao bom andamento de uma Administração própria de Estados Democráticos e comprometidos com o curso da ordem econômica e do exercício de direitos fundamentais.⁷

Demonstra-se, pois, estar a atuação da Administração Aduaneira limitada tanto pelas paredes de suas competências, quanto pelos muros, igualmente rijos, dos direitos fundamentais dos administrados, de modo que a possibilidade de impor restrições ao fluxo de mercadorias, pessoas e capitais nas operações de comércio exterior, e a imposição de sanções, devem manter sempre uma razoável e proporcional correspondência com a finalidade a que se prestam.

Nessa esteira, destaca Clélio Chiesa⁸ que:

Compete aos entes tributantes, no âmbito de suas respectivas atribuições, instituir e adotar medidas necessárias à fiscalização da atuação dos contribuintes. Tudo com vistas a controlar a ocorrência dos fatos submetidos à tributação. Por outro lado, tais medidas não podem implicar uma redução ou supressão de direitos. Sabe-se que de um lado temos o direito do Fisco de fiscalizar e do outro os direitos e garantias dos contribuintes.

Assim, há que se ponderar, relativamente a cada ato realizado sob a investidura do poder de polícia, de um lado, o grau de utilidade que é apto a prover

7. TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de Perdimento de Bens nas Importações e seus Limites Constitucionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10, p. 162-163.

8. CHIESA, Clélio. Fiscalização Tributária – Limites à Instituição de Deveres Tributários e à Imposição de Sanções pelo Não-Pagamento de Tributo e Não-cumprimento de Deveres Instrumentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Dialética: São Paulo, 2006, v. 10, p. 39.

ao interesse público e, de outro, a intensidade das restrições que impõem aos administrados.

Nesse contexto, exsurge a relevância de uma delimitação precisa da fronteira entre a salutar utilização de medidas restritivas para instrumentalização do exercício do poder de polícia e a, de desnecessária adjetivação, violação aos princípios que a devem orientar, que desvirtua a adoção daquelas.

Importante ressaltar que não se pretende promover uma defesa da impossibilidade de restrição de direitos do administrado pela Administração, mas pregar a adoção da sanção mais apropriada à sua finalidade, de modo a evitar a produção de “efeitos colaterais”⁹ ou, ao menos, garantir a minimização dos mesmos.

Ora, é inegável que a vida em sociedade impõe restrições às liberdades individuais em prol do interesse coletivo, sendo esse o mesmo fundamento para que a Administração Pública, na medida em que orientada à consecução do interesse público, possa imputar obrigações aos administrados mediante atos unilaterais de caráter imperativo.

Não obstante, a defesa da adoção de medidas restritivas não pode se alicerçar apenas na imponente “fachada” da supremacia do interesse público, como se tal princípio fosse apto a justificar qualquer ato administrativo em detrimento dos interesses privados. Há que se ressaltar que um confronto, em abstrato, entre o interesse público tutelado pela atuação administrativa e os interesses privados envolvidos, é uma falácia não revestida pelo referido princípio.

O princípio cogitado, evidentemente, tem, de direito, apenas a extensão e compostura que a ordem jurídica lhe houver atribuído na Constituição e nas leis com ela consonantes. Donde, *jamaiz caberia invocá-lo abstratamente*, com prescindência do perfil constitucional que lhe haja sido irrogado e, como é óbvio, muito menos caberia recorrer a ele contra a Constituição ou as leis¹⁰ (grifos nossos).

Isso porque, uma vez aceito tal argumento, seria apto a legitimar qualquer atuação administrativa, ainda que violadora de direitos e garantias individuais, na medida em que, sendo a Administração legítima representante do

9. Os “efeitos colaterais” acima referidos consistem na violação - não intrínseca à finalidade da sanção - ao princípio da livre iniciativa e aos demais princípios atinentes à liberdade de atuação dos atores na ordem econômica.

10. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 88.

interesse público, seus atos, em termos gerais e abstratos, sempre seriam, obviamente, sobrepostos aos interesses e direitos privados. Admitir-se-ia, assim, situações absurdas em que um ato administrativo cuja motivação atendesse a um interesse público não muito relevante pudesse afrontar de modo grave um direito ou garantia particular.

Portanto, a supremacia do interesse público não há de ser entendida abstratamente, de modo a dispensar qualquer balanceamento entre interesses públicos e privados, mas como critério de desempate da ponderação realizada *in concreto*, entre o interesse público tutelado por certo ato e o grau de violação aos direitos e garantias individuais.

Somente de tal maneira, poder-se-á considerar, ou melhor, mensurar, o grau de satisfação do interesse público, de um lado, e, de outro, o percentual de afronta aos direitos e garantias individuais, a fim de que, quando aquele se revelar maior que esse, para uma atuação específica, esteja a mesma validada face aos preceitos constitucionais.

Na mesma linha, quando o grau de satisfação ao interesse público proporcionado por certo ato administrativo for inferior ao teor de privação dos direitos e garantias individuais que ele acarreta, impõe-se a sua não efetivação (rejeição pelo sistema).

Desse modo, atuaria precisamente o princípio da supremacia do interesse público na resolução das situações em que a ponderação descrita resultar e “empate técnico”, hipótese em que a corda deverá pender para a tutela do interesse coletivo, validando, conseqüentemente, o ato administrativo sob questão.

3. O princípio da eficiência

A partir da Emenda Constitucional n. 19, de 04 de junho de 1998, o princípio da eficiência passou a ser expressamente previsto no texto constitucional através de menção do *caput* do artigo 37, embora, segundo entendimento maciço da doutrina administrativa pátria, já pudesse ser depreendido anteriormente.

Segundo Ives Gandra da Silva Martins, “o princípio da eficiência pode ser definido como a obrigação da Administração Pública de utilizar os recursos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade”.¹¹

11. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 31.

Assim, princípio da eficiência é o que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa e eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar desperdícios e garantir uma maior rentabilidade social.¹²

Nesse sentido, corrobora Ricardo Lobo Torres, segundo o qual “a economicidade aparece também em íntimo relacionamento com a eficiência, pois significa sobretudo eficiente alocação de recursos, que possa levar ao maior proveito do Fisco com menor gasto operacional”.¹³

Partindo da íntima relação entre a eficiência e a economicidade, acima referida, nos parece salutar suscitar o conceito econômico de eficiência, sedimentado a partir do esforço teórico de Pareto.¹⁴ Segundo o referido autor, certo resultado é eficiente se não for possível encontrar uma forma de melhorar a situação de uma pessoa sem piorar a de qualquer outra.

A *contrario sensu*, se, em certa situação, for possível melhorar a condição de uma ou mais pessoas, sem piorar a de nenhuma outra, diz-se estar diante de uma situação ineficiente, conforme leciona Hal R. Varian:¹⁵ “Uma alocação ineficiente no sentido de Pareto tem a característica indesejável de que há alguma forma de melhorar a situação de alguém sem prejudicar ninguém mais”.

Partindo da noção econômica de eficiência, John Rawls¹⁶ afirma que:

um sistema de direitos e deveres na estrutura básica é eficiente se e apenas se é impossível mudar as regras, para redefinir o esquema de direitos e deveres, de forma a que cresçam as expectativas das pessoas representativas (pelo menos uma) sem que ao mesmo tempo diminuam as expectativas de algumas (pelo menos uma) outras pessoas representativas.

Nesse sentido, acreditamos que uma atuação da administração pública possa ser qualificada como ineficiente, estando, pois, em desconformidade

12. MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 787.

13. TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 83.

14. PARETO, Vilfredo. *Cours d'économie politique*. Lausana: Rouge, 1896.

15. VARIAN, Hal R. *Microeconomia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003. p. 15.

16. RAWLS, John. *A theory of justice*. Oxford: Oxford University Press, 1980, p. 70; *apud* TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 71.

com o princípio constitucional da eficiência, quando se mostra possível aumentar o grau de satisfação do interesse público, sem que isso represente maior afronta aos interesses privados dos administrados ou quando for possível aumentar o atendimento aos interesses dos administrados (ou reduzir a afronta a esses) sem que isso implique redução do grau de proveito da coletividade (interesse público).

Em suma, “a eficiência da administração representa a aplicação de procedimentos a partir da lei, que possam ter o máximo de resultados e encontra íntima relação com o princípio da proporcionalidade, representando um instrumento de controle e adequação de meios aos fins. A eficiência, assim, revela-se pela razoabilidade do método, pela proibição do excesso e pela proporcionalidade no agir da administração”.¹⁷

Como bem leciona José Afonso da Silva,¹⁸ a eficiência:

não qualifica normas, qualifica atividades. Numa idéia muito geral, eficiência significa fazer acontecer com racionalidade o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançado. [...] Rege-se, pois, pela regra da consecução do maior benefício com menor custo possível.

Perceba-se, portanto, que o princípio da eficiência impõe uma contínua busca pelo aperfeiçoamento da atuação administrativa, de modo a afastar do sistema os atos que, ainda que fielmente voltados ao alcance do interesse público, acabem por violá-lo, na medida em que não sejam instrumentalizados da forma mais adequada, leia-se, com o melhor custo-benefício.

Trata-se, de fato, de louvável esforço do constituinte no sentido de evitar a contradição interna de atos administrativos que, apesar de devidamente motivados, não assumam a forma mais eficiente, isto é, não sejam operacionalizados mediante a mais precisa interação entre meios e fins.

Insere-se exatamente nessa esteira, o consagrado exemplo da cobrança da dívida ativa de valores reputados irrisórios, quando o gasto é maior do que a colocação em prática da função da máquina, eis que o custo-benefício nada

17. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 105.

18. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 685.

representa, quando então as Fazendas Públicas, nos âmbitos de suas competências, resolveram estabelecer um teto mínimo para ensejar a execução fiscal.¹⁹

Portanto, no caso de existir um instrumento alternativo mais eficiente (com menor custo-benefício) para o alcance de uma finalidade estatal, o princípio da eficiência torna inafastável a opção por ele em detrimento do instrumento ineficiente.

Analisando tal questão, propõe Onofre Batista Junior.²⁰ uma síntese equilibrada de interesses públicos, ao destacar que uma atuação ineficiente não pode ser fundamentada na defesa do interesse público pois é a ele contrária, na medida em que os recursos desnecessariamente despendidos em certa atividade deixarão de ser empregados em outras, em prol do interesse coletivo:

Na situação concreta, existe uma variedade de interesses públicos intervenientes e cabe à Administração Pública proceder a uma valoração comparativa a fim de orientar sua atuação no sentido de melhor atender ao bem comum, isto é, adotar a solução mais oportuna para o caso concreto. Este é o cerne do princípio da eficiência, que expressa o mandamento constitucional de se maximizar a prossecução do bem comum e, para tanto, exige a síntese equilibrada de interesses públicos.

Ressalte-se, contudo, que não se está aqui a sustentar a supremacia do princípio da eficiência administrativa sobre os demais, de modo que se possa, sob tal argumento, autorizar uma atuação administrativa eficiente mesmo que desconforme a princípios outros – como o da legalidade, por exemplo – mas a necessidade de que sejam eles ponderados,²¹ a fim de que se possa atenuar a rigidez de certos princípios tidos, por vezes, como intangíveis, “quando sua inadequação às necessidades presentes constitua um obstáculo para a gestão eficaz dos interesses gerais”.²²

Em outras palavras, “não se trata de estabelecimento livre e desembaraçado de objetivos a partir de critérios de economia e eficiência, mas da

19. ABRÃO, Carlos Henrique. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 74.

20. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, Discricionariedade e Interesse Público. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 83, 2002.

21. “Quando se trabalha com a Constituição, no entanto, não é possível simplesmente escolher uma norma em detrimento das demais: o princípio da unidade, pelo qual todas as disposições constitucionais têm a mesma hierarquia e devem ser interpretadas de forma harmônica não admite essa solução.” (BARCELLOS, Ana Paula de. Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional. In: BARROSO, Luis Roberto (Org.). *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.)

22. PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Op. cit., 2003.

conformação de uma finalidade imediata apta a possibilitar o atendimento do interesse público”.²³

Isso posto, passemos a dispor, por força do escopo delimitado para o presente trabalho, sobre a aplicabilidade das considerações acima ao instituto da pena de perdimento.

4. A conversão da pena de perdimento em multa

Dentre as medidas restritivas previstas no Direito pátrio, encontra-se desde a mera imposição de obrigações instrumentais até a aplicação de sanções expropriatórias, como a pena de perdimento dos bens objeto de operações que, sob certas circunstâncias, acarretem dano ao Erário.

No Direito Aduaneiro Comparado, também se pode observar a atribuição de competência às autoridades aduaneiras para a adoção de medidas restritivas de direito, tais como apreensão, comisso e perdimento de mercadorias.

Quanto ao Direito Argentino, Giuliani Fonrouge aponta que:

A penalidade de maior importância é o “comisso” das mercadorias ou efeitos do objeto da infração fiscal, que em nossa legislação – como na maioria das estrangeiras – limita-se aos impostos aduaneiros e aos gravames ao consumo. Alguns autores italianos consideram esta sanção como uma medida patrimonial de segurança, especialmente com o propósito de coordenação com o Código Penal desse país, porém este conceito não é correto; em direito fiscal, o comisso (comiso) constitui uma verdadeira sanção de ordem patrimonial, em geral conexa ou acessória às penalidades aplicadas ao autor ou participante da infração e nada tem que ver com o “decomiso” dos instrumentos e efeitos do delito, a que se refere o art. 23 do Código Penal argentino, onde tem caráter de medida de segurança.²⁴

Já no que se refere ao Direito Italiano, Achille Cutrera²⁵ destaca o poder da administração de apreender (*potere di sequestro*) mercadorias oriundas de

23. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Transação no Direito Tributário, Discricionariedade e Interesse Público. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 83, 2002.

24. FONROUGE, Giuliani. *Derecho Financiero* o Volume II. Buenos Aires: Depalma, 1970; *apud* PITANGA FILHO, Aurélio Seixas. Pena de Perdimento de Bens na Importação e seus Limites Constitucionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* o São Paulo: Dialética, v. 10, 2006.

25. CUTRERA, Achille. *Principii di Diritto e Politici Dogmatiche*. Pádua Cedarn, 1941; *apud* PITANGA FILHO, Aurélio Seixas. Op. cit.

operações realizadas mediante sonegação do imposto, independentemente da responsabilidade criminal do proprietário.

E, ainda, na França, o confisco (*confiscation*) é uma medida relativamente excepcional no Direito Penal, sendo, entretanto, de uma importância considerável no Direito Aduaneiro, abrangendo todos os objetos materiais que permitiriam a prática da infração.²⁶

Focando-nos, enfim, conforme delimitação do presente estudo, no instituto do Direito Brasileiro denominado pena de perdimento, cujas raízes históricas remontam à da sanção confiscatória, aplicada como penalidade contra danos ao Erário, há que se destacar sua natureza jurídica mista, na medida em que atua como sanção para o autor do ilícito (caráter repressivo) e cumpre também a função de ressarcir o Estado pelo dano causado ao erário (caráter compensatório).²⁷

Relevante, nessa esteira, são as palavras de Heleno Taveira Tôrres²⁸ sobre a natureza dúplice da pena de perdimento:

O controle e a fiscalização das atividades dos particulares, por parte da Administração, e, eventualmente, a aplicação de sanções, são atividades que se desenvolvem sob a égide do chamado “poder de polícia”, o que aqui merece considerações. E isto porque a sanção de perdimento de bens tem tanto caráter de intervenção típica de poder de polícia quanto de modalidade própria de sanção tributária.

No Direito Brasileiro, a pena de perdimento encontra previsão nos arts. 104 e 105 do Decreto-Lei n. 37/66 e nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei n. 1.455/76, sendo ambos regulamentados pelos arts. 617 e seguintes do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 4.543, de 26 de dezembro de 2002).

No presente trabalho, optamos pela análise, a título exemplificativo, da hipótese de aplicação da pena de perdimento por interposição fraudulenta de terceiros, em virtude do fato de que, nesse caso, a ilicitude que enseja a apli-

26. PITANGA FILHO, Aurélio Seixas. Op. cit.

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

28. TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de Perdimento de Bens nas Importações e seus Limites Constitucionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 10, p. 162, 2006.

cação de tal sanção se refere à operação de comércio exterior de que foi objeto a mercadoria a que se pretende dar perdimento, e não à mercadoria em si.

A motivação de tal escolha baseia-se em uma divisão das hipóteses de aplicação da pena de perdimento, que propomos para auxílio na análise pretendida, entre (a) aquelas em que a entrada da mercadoria em território nacional, por si só, não é vedada pelo ordenamento, de maneira que, uma vez observados todos os requisitos normativos previstos e inexistindo qualquer ilicitude/irregularidade na operação de comércio exterior mediante a qual ingressou a mercadoria em território nacional, poderia ser normalmente internalizada a mercadoria; e (b) aquelas em que a mácula acomete a própria mercadoria, cuja entrada no país é vedada em virtude da política de comércio exterior adotada no país.

Essa distinção é importante porque os interesses tutelados em tais situações são distintos: na primeira situação (quando a operação é ilícita), o interesse da Administração, além de punir o sujeito passivo por haver descumprido certos requisitos destinados a facilitar/viabilizar a fiscalização ou por haver deixado de recolher os tributos devidos, é ressarcir o erário pelo dano causado. Já na segunda situação (quando a mácula recai sobre a mercadoria em si), o interesse da Administração, além de punir o sujeito passivo pelo descumprimento dos requisitos destinados a facilitar/viabilizar a fiscalização e ressarcir o Erário em caso de dano, é apreender a mercadoria que, de acordo com a política de comércio exterior do país, não pode ser internalizada.

Com base em tais esclarecimentos, há que se deixar claro que as considerações a serem tecidas no presente trabalho, com relação à pena de perdimento por interposição fraudulenta de terceiros, poderão ser aplicáveis, ressalvadas adaptações necessárias, às hipóteses de aplicação da pena de perdimento em que a ilicitude a ser punida diz respeito à operação de comércio exterior e não à mercadoria em si.

Isso posto, cabe apontar que, a partir da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 618 do Regulamento Aduaneiro passou a constar da seguinte redação:

Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário:

[...]

XXII – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

[...]

§5º Para os efeitos do inciso XXII, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

O Decreto-Lei n. 1.455, de 07 de abril de 1976, por sua vez, após também sofrer modificações pela Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passou a dispor que:

Art. 23 Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

[...]

§1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Analisando-se os dispositivos acima, há que se perceber, como hipóteses de aplicação da pena de perdimento, dentre outras, a ocultação (i) do sujeito passivo, (ii) do real vendedor, ou (iii) do comprador ou de responsável pela operação.

Ressalte-se, contudo, não ser suficiente, ainda, a configuração de um dos casos acima, sendo ainda necessário que a ocultação seja promovida mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Além disso, cabe aqui nossa consideração acerca da redação do *caput*, que parece apontar no sentido de que a ocultação do sujeito passivo, vendedor, comprador etc. consubstanciarium, por si só, dano ao Erário, o que não nos parece a melhor inteligência dos dispositivos supra.

Com tal assertiva, pretendemos esclarecer que o dano ao Erário não se revela de modo indissociável e necessário a partir do cometimento das infrações descritas nos incisos, sendo, diferentemente, um requisito adicional para que a pena de perdimento seja aplicada.

Nesse sentido, parece ser nosso aliado, na interpretação do teor do *caput*, o § 1º do mesmo dispositivo, na medida em que, com maior precisão, refere-se ao “dano erário decorrente das infrações previstas no *caput*”.

Assim, podemos sistematizar os requisitos para aplicação da pena de perdimento, em consonância com os dispositivos acima transcritos, da seguinte forma: poderá ser aplicada a pena de perdimento quando, na importação ou exportação, sejam ocultados, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, o sujeito passivo, o comprador, o vendedor ou o responsável pela operação, desde que tais atos acarretem dano ao erário.

Perceba-se, com base nos esclarecimentos acima, que a aplicação da pena de perdimento, na hipótese descrita, destina-se a punir a tentativa do sujeito passivo de realizar uma operação simulada/fraudulenta com vistas a obter uma redução da carga tributária incidente sobre a operação de comércio exterior, ressarcindo, ao mesmo tempo, o Erário pelo dano sofrido em decorrência da arrecadação a menor.

O interesse da Administração, nesse caso, portanto, não é na mercadoria objeto das operações, per se, mas no valor econômico das mesmas. Ressalte-se que é exatamente este o parâmetro para se definir se cada uma das hipóteses de aplicação da pena de perdimento se sujeita ou não às conclusões a serem alcançadas no presente estudo.

Em outras palavras, constatado que o interesse da *administração*, ao sancionar o sujeito passivo, não reside na apreensão das mercadorias, em si, mas na sanção pecuniária do sujeito passivo e na recomposição do erário, sendo o perdimento das mercadorias apenas um meio de impedir que o sujeito passivo tire proveito econômico da operação ilícita e de satisfazer o crédito tributário de que foram privados os cofres públicos, resta aplicável a nossa proposta.

Superadas as considerações delimitativas do âmbito de aplicação do presente estudo, há que se apontar haverem hipóteses previstas no Regulamento Aduaneiro em que se autoriza a conversão da pena de perdimento em multa.

Veja-se, por exemplo, o teor dos arts. 618, § 1º, 624 e 625:

Art. 618. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário:

[...]

§1º A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida.

[...]

Art. 624. O importador, depois de aplicado o perdimento da mercadoria considerada abandonada na hipótese a que se refere o inciso XXI do art. 618, mas antes de efetuada a sua destinação, poderá requerer a conversão dessa penalidade em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

Parágrafo único. A entrega da mercadoria ao importador, na hipótese do caput, está condicionada à comprovação do pagamento da multa e ao cumprimento das formalidades exigidas para o respectivo despacho de importação, sem prejuízo do atendimento das normas de controle administrativo.

Art. 625. Nos casos de dano ao Erário, se ficar provada a responsabilidade do operador de transporte multimodal, sem prejuízo da responsabilidade que possa ser imputável ao transportador, as penas de perdimento regulamentadas neste Decreto serão convertidas em multas, aplicáveis ao operador de transporte multimodal, de valor equivalente ao do bem passível de aplicação da pena de perdimento.

Com base em tais dispositivos, adota a administração uma interpretação restritiva, no sentido de que o direito do sujeito passivo de obter a conversão da pena de perdimento em multa se aplica somente às hipóteses expressamente previstas.

Aliás, a jurisprudência, embora ainda longe de ser pacificada sobre o tema, já encampou, por vezes, tal entendimento:

Quanto à pretendida conversão da pena de perdimento em pena pecuniária, é necessário observar que a autoridade administrativa somente pode agir nos estritos limites permitidos pela lei, a menos que esteja em situação que lhe permita atuação discricionária, o que não é o caso. É de comum sabença a diferença entre o cidadão comum e o investido de *munus* público. O primeiro pode fazer tudo o que a lei não proíbe; o servidor só

pode fazer o que a lei permitir.

Considerando que o indeferimento em tela tem como fundamento inexistir previsão legal para dar sustentação à pretensão, impõe-se reconhecer o acerto da decisão administrativa atacada pelo *mandamus*.

[...]

Na mesma linha perfilhada pela autoridade impetrada, entendo que onde o legislador distingue e especializa descabe ao aplicador do direito estender a aplicabilidade da norma legal, devendo em tais circunstâncias ser literal a interpretação.²⁹

Entretanto, acreditamos que a conversão da pena de perdimento em multa, interpretada sob a ótica do princípio da eficiência, não deve ser autorizada apenas nas hipóteses expressamente previstas, mas sempre que o recebimento do valor correspondente à multa, em lugar da apreensão da mercadoria, não acarretar prejuízo à Administração.

Nesse sentido é que, nos casos em que a pena de perdimento pune uma mácula na operação de comércio exterior e não uma ilicitude que acometa a própria mercadoria, é um poder-dever da Administração autorizar a conversão da pena em multa.

Isso porque, ao aplicar o perdimento a certo bem, expropriando-lhe do patrimônio do administrado, a Administração, para converter-lhe em pecúnia precisa despender recursos, seja para manutenção do mesmo até o momento de sua alienação, seja para realização dos leilões públicos ou para identificação de possíveis afetações dos bens apreendidos.

Dessa maneira, resta evidente que a mera aplicação de multa em valor correspondente ao do bem, além de satisfazer plenamente os interesses da Administração – na medida em que se presta tanto a punir o sujeito passivo (que lhe pagará um montante correspondente ao valor da mercadoria objeto da operação de comércio exterior considerada ilícita) quanto a ressarcir o Erário pelo dano sofrido - revela-se como alternativa mais econômica e eficiente.

Ademais, se pelo lado da Administração, o recebimento do valor dos bens objeto da pena de perdimento em pecúnia já é mais eficiente, em virtu-

29. Excertos do voto do Relator Desembargador Ney da Fonseca, na Apelação em Mandado de Segurança n. 2001.02.01.025.272-1, apreciada pela Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

de de sua liquidez; pelo lado do sujeito passivo – cabe ressaltar, embora não seja o escopo do presente trabalho – a multa no valor do bem guarda devida proporcionalidade com a ilicitude cometida, parâmetro que é desrespeitado quando há perda da mercadoria, visto que, nesse caso, a sanção não se limita ao valor da mercadoria, abrangendo também o valor do frete e seguro, dentre outros custos em que inevitavelmente incorrerá para trazer novas mercadorias que substituam as apreendidas e lhes permitam cumprir seus compromissos comerciais, além do inevitável e incalculável desgaste com seus clientes.

5. Conclusão

Expostas as considerações acima, concluímos que a melhor inteligência do instituto da conversão da pena de perdimento em multa nos parece ser a de que, uma vez requerida pelo administrado, encontra-se a Administração obrigada a efetuar-la, sob pena de nulidade do ato administrativo, por violação ao princípio da eficiência e afronta ao interesse público, na medida em que, dentre duas medidas passíveis de serem adotadas para alcance do mesmo fim, estar-se-á optando pela mais custosa para o Estado e mais danosa aos interesses privados envolvidos.

PARECER

EMPRESAS DE TRABALHO TEMPORÁRIO. BASE DE CÁLCULO DE PIS, COFINS, IRPJ E CSLL. RECEITA PRÓPRIA. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO. EXCLUSÃO DE VALORES REPASSADOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DE MÃO DE OBRA E ENCARGOS SOCIAIS. DIFERENÇA ENTRE RECEITA E PASSAGEM TRANSITÓRIA DE VALORES DE TERCEIROS PELA CONTABILIDADE DA EMPRESA. SEMELHANÇA “*IN CASU*” DA ATIVIDADE COM AGÊNCIAS DE TURISMO E PUBLICIDADE. PARECER.

Ives Gandra da Silva Martins
Rogério Gandra da Silva Martins
Soraya David Monteiro Locatelli

Consulta

Consulta-nos o **sindicato**, por intermédio de seus advogados, **Dr. Rodrigo Gazzana de Almeida** e **Dr. Caio Duarte**, acerca dos seguintes temas:

(I) Qual é a real base de cálculo dos tributos federais, em especial PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, para as empresas de trabalho temporário, ou seja, a taxa administrativa ou o valor total da nota fiscal fatura emitida contra o tomador de serviço?

(II) Do ponto de vista da opção que o contribuinte tem em tributar pelo lucro presumido ou real, é possível haver a incidência de alguns tributos sobre a taxa administrativa e outros sobre o valor bruto da nota fiscal?

(III) A incidência dos tributos federais em questão, se exigidos sobre o valor bruto da nota fiscal, ferem os princípios constitucionais da capacidade contributiva, não-confisco e igualdade?

(IV) Como interpretar a possibilidade de dedução de despesas com salários e encargos sociais e trabalhistas para as empresas optantes pelo lucro real e não ser possível fazer o mesmo aos optantes pelo lucro presumido? Essa dedução, possível para o IR e CSLL no lucro real, evita todo e qualquer prejuízo, caso a empresa considerasse como base de cálculo a taxa administrativa?

(V) É possível haver alguma forma legal de lançamento contábil a fim de evitar que o dinheiro não circule dentro da empresa de trabalho temporário conforme sugeriu a Ministra Eliane Calmon nas notas taquigráficas anexas, a ponto de não ensejar a incidência de PIS e COFINS sobre mera entrada de numerário?

(VI) As meras entradas de numerários podem ser consideradas como receita bruta para fins de tributação de PIS, COFINS, CSLL e IRPJ? Como distingui-las especificamente na questão das empresas de trabalho temporário?

(VII) Como a Receita Federal entende que a base de cálculo dos tributos em voga é o valor total das notas fiscais de faturamento, existe algum desrespeito ao princípio da igualdade, já que invariavelmente a receita bruta não permitirá a opção destas empresas pelo lucro presumido?

Resposta

Algumas considerações prévias fazem-se necessárias para exame das questões apresentadas.

A primeira delas diz respeito ao conceito constitucional da capacidade econômica do contribuinte, que, em nossa opinião, necessariamente retrata sua capacidade contributiva, como já expôs um dos subscritores deste parecer no livro *Sistema Tributário na Constituição de 1988*.¹

1. Federico Maffezzoni distingue as duas espécies de capacidade do pagador de tributos: "*Come si è detto, la dottrina dominante del diritto tributario ha ritenuto di identificare la capacità contributiva nella pura e semplice capacità economica di contribuire dei soggetti passivi dei poteri di imposizione e di concretarla in una qualifica ob-*

Ora, sempre que a carga tributária ultrapassa os limites da capacidade contributiva ou da capacidade econômica – no direito constitucional brasileiro os termos são equivalentes – gera o efeito confisco, razão pela qual não pode o intérprete estudar o art. 145, § 1º, sem examinar, concomitantemente, o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Têm, ambos, a seguinte dicção:

Art. 145. [...]

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão **graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (grifo nosso);

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

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.²

O “sempre que possível”, mencionado no dispositivo retrocitado, em primeiro lugar, não se refere, aqui, à capacidade econômica dever ser “sempre

biettiva dei presupposti di fatto dei tributi, tale da configurare questi ultimi come meri fatti indicativi di ricchezza, invece che come fatti indicativi del godimento dei vantaggi dei servizi pubblici” (Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario. Turim: UTET, 1970, p. 28-31). Segundo pensamos, no direito tributário brasileiro, essa distinção não existe.

2. O primeiro co-autor do presente parecer já afirmou: “Creio que, à luz do que escrevi e da proposta do atual presidente da República, o confisco pode ocorrer em qualquer tributo, embora haja uma vinculação evidente entre o princípio da capacidade contributiva e o do confisco, assim como entre este e o princípio da igualdade, que implica tratar abrangentemente os desiguais para compor a igualdade. Sempre que a capacidade contributiva seja afetada e a tributação ultrapasse o limite de tolerância desta, o confisco se dá, na linha atrás exposta nos meus comentários e na do voto do relator da ADIN n. 20 10- 2-DF, o eminente constitucionalista e Ministro do STF, José Celso de Mello Filho.

Ora, sempre que o aumento de um tributo atingir, no conjunto da carga tributária, a capacidade contributiva, ultrapassando-a, aquele tributo, embora isoladamente possa não ser confiscatório, passa a sê-lo. É que, destinando-se os tributos ao Estado, que é um só – embora sua Federação divisível em esferas de governo –, a exigência sobre o cidadão deve ser medida pelo conjunto e não apenas por cada tributo em particular. Há, como já disse, tributos confiscatórios e incidências confiscatórias representadas pelo conjunto de tributos não-confiscatórios. É que o direito individual a ser preservado não é a média da carga tributária geral, mas o acréscimo desta sobre cada incidência que define, em cada caso particular, a existência ou não do confisco” (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos Fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária – CEU/Revista dos Tribunais, 2000, p. 52. Pesquisas Tributárias – Nova Série, 6.).

que possível” respeitada, mas que “sempre que possível” os tributos deverão ser diretos, admitindo-se, pois, que nas operações em que essa modalidade de tributação não seja viável, que sejam eles indiretos.

De qualquer forma, diretos ou indiretos, os tributos não podem, em nenhuma hipótese, gerar o efeito confiscatório.³

Os constitucionalistas costumam ligar a capacidade contributiva e o princípio do não-confisco ao princípio da igualdade, que, de rigor, exterioriza um princípio de justiça. Não decorre, evidentemente, tal vinculação destes três princípios protetores do pagador de tributos, da discutível “teoria da justiça rawliana”, conformada na equidade, em primeiro lugar, e a liberdade como alicerce e como consequência, simultaneamente, em segundo lugar. Decorre, isto sim, das reflexões filosóficas dos gregos, que, desde o séc. VI antes de Cristo, mantêm abrangência e atualidade, inclusive em suas meditações profundas sobre Cultura, Constituição e Justiça. Foram os filósofos daquela época os que mais se debruçaram sobre a questão, neles incluídos os pré-socráticos. O princípio da igualdade estrutura, de rigor, a *pólis* e a “cidadania”, em sua *Paidéia*.⁴

Nos diálogos de Platão, – principalmente no *Górgias*, quando Sócrates contesta Cálices na defesa da igualdade como princípio vetor, inclusive do equilíbrio que procura, na convivência social dentro da *pólis*, à luz de um tratamento desigual, mas com poder nivelador – a essência da lei, do governo e do Estado lastreia-se numa ordem social justa e equilibrada, sendo, pois, o princípio da igualdade o complemento necessário a uma teoria da capacida-

3. O segundo co-autor deste parecer escreveu com José Ruben Marone: “Efeito de confisco vem a ser toda a imposição fiscal, tomada esta no contexto da carga tributária global verificada na incidência, que viole quer o direito de propriedade, visto este como o exercício por parte de seu titular para desenvolver-se e sustentar-se, quer a capacidade contributiva estatuída no art. 145, § 1º, da CF, quer a livre iniciativa, entendida esta como a garantia constitucional de o contribuinte poder desenvolver sua atividade econômica. Qualquer imposição fiscal que restrinja ou impossibilite a fruição de quaisquer destas garantias fundamentais do contribuinte (direito de propriedade, capacidade contributiva e livre iniciativa) terá o efeito confiscatório proibido no art. 150, IV” (In: *Ibidem*, p. 835).

4. Rawls, na sua teoria de Justiça, na qual Hart encontrou lacunas, procura um patamar acima do construtivismo kantiano, mas, na busca de uma teoria abrangente da Justiça, ao mesmo tempo teórica e prática, a nosso ver, o autor pouco acrescenta à obra das três maiores expressões gregas (Sócrates, Platão e Aristóteles). O próprio termo *paidéia*, que significa “criação”, em Êsquilo (*Sete contra Tebas*), hospeda um universo maior do que aquele sobre o qual esteve refletindo Rawls, na sua vertente da Justiça como elemento componente e dependente da “estrutura básica” e da “posição original”, que concebeu a partir de um discutível consenso entre os “parceiros” que a formatam.

de contributiva formulada pelo constituinte, nas limitações constitucionais ao poder de tributar.⁵

E, ao enunciar, no inciso II do art. 150, tal princípio, o constituinte foi muito além da mera igualdade formal entre os iguais. Alargou-o para adotar o princípio da equivalência, que permite igualar, no resultado final, necessariamente homogêneo, fatores heterogêneos e desiguais que venham a convergir para tal equivalência.

Explicamo-nos por meio das palavras do primeiro co-autor deste parecer, lançando mão de texto anterior, escrito sobre o referido princípio da equivalência:

Equivalente é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que “igual”. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equiipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.). Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte, para proteção dos contribuintes, vedando ao Poder Tributante adoção de técnica diversa?

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária – o Presidente Collor acaba de pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tem na essência o princípio de “maiores tributos, menores direitos” –, certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo “pagador de tributos”) aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente: a) que, a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável

5. Guillermo Fraile assim lembra a teoria do direito natural de Cálculos, para quem o forte tem direito à sua fortaleza e o fraco à sua fraqueza. “*Es un personaje que aparece en el Gorgias, manteniendo las mismas doctrinas extremistas que Trasimaco. Se duda si es real o ficticio. Niega el concepto tradicional de justicia y defiende como única ley natural el derecho del más fuerte, que es quien hace e impone la ley*” (*Historia de la Filosofía I – Grecia y Roma*. Madrid: Biblioteca de Autores Cristianos, 1997, p. 234).

às perseguições fiscais em relação a setores que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade. Compreende-se assim porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória.⁶

À evidência, a junção dos três princípios – “capacidade contributiva”, “não-confisco” e “equivalência” – gera fronteiras definitivas ao poder de tributar, que, se as ultrapassar, fatalmente incidirá no vício maior de qualquer ato legislativo ou normativo, que é o da inconstitucionalidade, *da mácula, do ferimento da lei maior*.

Dessa forma, o tríptico conjunto de princípios, aplicável ao poder impositivo em geral, não poderia, de forma alguma, restar restrito a uma categoria de tributos. Informa todos eles, diretos ou indiretos, reais ou pessoais, até porque, se houvesse qualquer limitação à sua aplicação, à evidência, caberia ao constituinte enunciar as exceções – que não existem. São, pois, umbilicalmente ligados e rigorosamente aplicáveis a todos os tributos, sem exceção.⁷

6. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Contribuições Sociais. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 17, São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 19-21.

7. O então Senador Fernando Henrique discutiu na USB, logo após a Constituinte, anteprojeto de lei complementar que elaborara. Considerava que toda a tributação que ultrapassasse 50% das vendas geradas para o contribuinte geraria o efeito confisco: no art. 7º, então assim redigido: “Art. 7º. Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das vendas geradas na mesma incidência.

§ 1º. É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadorias previstas na legislação vigente.

§ 2º. Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio.

§ 3º. As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior”

Neste primeiro ponto, portanto, a conclusão que se impõe é a de que não pode uma atividade ser tributada de forma a tornar-se inviável. Como já decidiu a Suprema Corte na ADIN n. 2010, a tributação deve respeitar o patrimônio e a renda sobrevivencial, incluindo o necessário para o lazer do ser humano, devendo-se ressaltar, naquele julgamento, o voto do Ministro Carlos Mário Velloso, explícito quanto à razão da inconstitucionalidade da lei então analisada, que instituíra, de forma confiscatória, contribuição previdenciária sobre os servidores públicos:

É que a Constituição não tolera a utilização de tributo com efeito de confisco (C.F. art. 150, IV). Como se chega a essa conclusão? Qual seria o conceito de “tributo com efeito de confisco”? O conceito é indeterminado, caso em que o juiz laborará em área que chamaríamos de “área cinzenta”. Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributo incidente sobre o vencimento, salário ou provento. Este é, também, o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins (“Comentários à Constituição do Brasil”, Saraiva, vol. IV, p. 161 e seguintes), como lembrado pelo Sr. Ministro Relator. Ademais, o efeito de confisco se caracterizaria, sobretudo, no fato, por exemplo, de o servidor, em razão da exigência fiscal, ter que se privar de bens ou utilidades de que vinha se utilizando. Busquei, então, inspirar-me, na minha situação pessoal, caso tivesse que pagar a contribuição na alíquota de 25%. Fiz os cálculos: somada a alíquota progressiva da contribuição

Apesar da seguinte justificação:

“5ª – vedação de confisco mediante aplicação de tributos (art. 150, IV). Caberia esclarecer se apenas se deseja eliminar a pena de perdimento de bens no caso de dano ao Erário, constante do art. 153, § 1º, da Constituição de 1969, ou se se pretende coibir taxações que representem confisco dos bens do contribuinte. Seria conveniente, nessa última hipótese, estabelecer-se algum parâmetro para determinar-se o ponto a partir do qual o tributo estaria sendo utilizado com efeito de confisco. Se tal não for possível, pelo menos definir o que é ‘efeito de confisco’. Teria efeito de confisco um imposto que fosse absorvendo uma parcela do patrimônio do indivíduo, podendo transferi-lo para o poder público no período normal de vida de seu titular? Teria efeito de confisco a tributação de um bem que não produz renda suficiente para cobrir o imposto que sobre ele incide? Teria efeito de confisco o imposto que retira alto percentual da renda do indivíduo? Será confiscatório o imposto que, sem levar em conta reais despesas do contribuinte, acaba tributando como renda líquida valor que na realidade é renda bruta e por isso fica o contribuinte em ‘déficit’ para cuidar de suas necessidades, depois que faz o pagamento do imposto dele exigido? É confiscatório o imposto que excede o valor residual do bem após pouco tempo de uso? O confisco refere-se a um imposto só ou a todo o sistema? E dos impostos federais só ou dos Estados só, ou dos municípios só, ou dos impostos de duas ou três esferas de Governo? Talvez a solução esteja na criação de um rito processual posto à disposição dos contribuintes, de modo que cada um, julgando-se atingido por confisco em virtude da tributação por um ou vários impostos que tenha de suportar, possa ter como ajustar a carga tributária que entende confiscatória” (*Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2001, v. 6, t. 1, p. 179).

– 25% – à alíquota do Imposto de Renda, verifiquei ocorrer decréscimo, nos meus vencimentos, que me impediria de continuar utilizando de bens úteis, como, por exemplo, o automóvel que comprara mediante financiamento. Elaborei outros cálculos, com quantos diversos. Num vencimento ou salário de R\$ 10.000,00, teríamos um desconto de cerca de R\$ 2.200,00, mais ou menos 22%. um salário ou vencimento de R\$ 5.000,00, salário ou vencimento de classe média, cerca de 19%, ou seja, R\$ 950,00; num salário, vencimento ou provento de R\$ 4.000,00, cerca de 18%; e se tomarmos por base um vencimento, salário ou provento de R\$ 3.000,00, o percentual ficará em torno de 16%. Somando-se a isso a alíquota do Imposto de Renda, que também varia, penso que é possível concluir caracterizado o caráter confiscatório da alíquota progressiva de 25%, efeito confiscatório esse que a Constituição não admite (CF, art. 150, IV)” (ADIN n. 2010-2-DF).⁸

Nesta mesma linha, leia-se o voto do Ministro Marco Aurélio, citando aquele do Ministro José Celso de Mello:

Surge a problemática referente ao confisco. Aprecio qualquer causa, mesmo requerimento formulado em processo objetivo, a partir de fatos. Sem fatos não temos julgamento e aí, como ressaltado pelo eminente Ministro Maurício Corrêa, não posso deixar de considerar o contexto, o qual revela que, quanto aos servidores, restou exacerbado o percentual final de dois tributos, e até mesmo um homem que certo veículo de comunicação apontou como possuidor de coração de leão, não chegaria ao ponto de deixar de reconhecer a ocorrência de confisco. Refiro-me ao proficiente Secretário da Receita Federal, Dr. Everardo Maciel, no que o citado veículo alterou, com picardia, o patronímico de S.Exa.⁹

Se, numa “atividade meio”, como é a das empresas de trabalho temporário, o produto dessa atividade resultar em 15%, 20% ou 25% dos valores que circulam para outras finalidades (remuneração dos trabalhadores agenciados e pagamento dos encargos sociais) destinatárias dos demais 85%, 80% ou 75% das receitas, à evidência não pode aquela “atividade meio” suportar a

8. Texto retirado de gravação realizada na sessão de julgamento, apud: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos Fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária – CEU/Revista dos Tribunais, 2000, p. 52-53. (Pesquisas Tributárias – Nova Série).

9. *Ibidem*, p. 53.

imposição sobre o valor global de todas quantias envolvidas, no concernente aos tributos federais, estaduais ou municipais, risco de ingressar, tal tipo de tributação, no campo do confisco, do não-respeito à capacidade contributiva e da violação do princípio da igualdade.¹⁰

Muito elucidativo o trecho do voto do Desembargador Dirceu de Almeida Soares, do TRF – 4ª Região, que ao julgar questão envolvendo a incidência do PIS/COFINS sobre a receita global da atividade das empresas de trabalho temporário, assim se manifestou:

Ora, exatamente por exercer a intermediação de mão-de-obra, sua atividade faz com que circule por sua contabilidade um grande volume de valores que não constituem receita, mas meros repasses que ingressam na contabilidade da empresa com valor e destinação previamente determinados, destinados ao pagamento do salário e dos respectivos encargos sociais acertados entre o trabalhador temporário e a empresa prestadora de serviços.

Desse modo, por não revelar sua verdadeira situação patrimonial, o valor que assim transita pela contabilidade da empresa, ainda que vultoso, não pode ser tomado como receita da empresa de trabalho temporário, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º), pois, sublinhe-se, esses valores constituem a maior parte das entradas contábeis e não acarretam qualquer efeito no patrimônio da empresa.

Em análise de caso similar à hipótese dos autos, o Colendo Superior Tribunal de Justiça afastou a incidência do ISSQN sobre os valores repassados à empresa prestadora de serviços de agenciamento de mão-de-obra temporária para fins de pagamento de salários e encargos sociais, restringindo-a apenas sobre os valores relativos à taxa de agenciamento. O acórdão restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

10. O Ministro José Augusto Delgado ensina: “O confisco tributário, conforme previsto no art. 150, IV, em combinação com o art. 145, § 1º, tudo da CF, não pode ocorrer em nenhuma situação em que o Estado utilize-se da sua conduta tributária para exigir tributos, de modo isolado ou conjuntamente, que impeçam a sobrevivência financeira e econômica do cidadão e que afetem as garantias da livre iniciativa, do exercício profissional empresarial e industrial, do desenvolvimento econômico ou que coloque o contribuinte em situação de dependência integral da vontade estatal”(grifo nosso). *Ibidem*, p. 98.

1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.
2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas “intermediações”.
3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.
4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E. STJ acerca da distinção.
5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz a uma exação excessiva, lideira à vedação ao confisco.
6. Recurso Especial provido. (REsp n. 411.580 - 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 16 de dezembro de 2002)

Assim, é imperioso concluir que os valores referentes ao pagamento dos salários e respectivos encargos sociais, que são repassados pelas empresas tomadoras, não constituem receita da empresa de trabalho temporário, caracterizando-se como meras entradas, pertencentes a terceiros, que transitam momentaneamente pela contabilidade da empresa, sem qualquer efeito patrimonial, não podendo ser consideradas para fins de incidência tributária, seja na composição da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, quanto na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, incidentes sobre o lucro.

Ademais, a exigibilidade das contribuições sobre esses valores, em alíquotas elevadas como é o caso atual da COFINS (7,6%), aproximaria a tributação do confisco, a ponto de se tornar insuportável, ensejando a inviabilidade da atividade desempenhada pelas empresas de trabalho temporário.¹¹

Situação similar à presente, no concernente à “atividade meio” e sua tributação, verifica-se com as empresas operadoras de turismo. Em suas atividades, atuam como intermediárias de um processo que possui, em um pólo,

11. Apelação em Mandado de Segurança n. 2004.71.00.039539-9-RS, Rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares, 2ª Turma, julgado em 02 de maio de 2006.

companhias aéreas/hotéis, e, em outro, o cliente. Para este, o preço é calculado considerando-se os dados de custos dos acordos comerciais celebrados com as companhias aéreas e hotéis, com o acréscimo de uma **comissão de intermediação**, esta última a real receita da operadora e sobre a qual são recolhidos os impostos federais, estaduais e municipais. Exemplificando: se a operadora vende um pacote no valor de R\$ 1.000,00, a distribuição de titularidade das quantias seria:

- a) Preço de venda = R\$ 1.000,00
- b) Valores de Terceiros (Cias. Aéreas, Hotéis, etc) = (R\$ 750,00)
- c) Comissão Operadora = R\$ 250,00

Em nosso entendimento, os tributos devem ser recolhidos sobre a comissão da operadora e não sobre o montante global, caso contrário, estaria a operadora recolhendo aos cofres públicos, a título de exações fiscais, valor referente a outras operações/atividades e não especificamente sobre sua atividade-meio de intermediação.¹²

Outro exemplo típico da correta aplicação de tributação apenas sobre a “atividade meio” e não sobre as atividades correlatas de uma operação complexa, está nas agências de publicidade.¹³

Recebem tais agências, sobre os anúncios que veiculam nos meios de comunicação em nome de seus clientes, percentagem variável, que jamais ultrapassa a casa dos 20%.¹⁴

12. Cumpre ressaltar que, no caso das operadoras de turismo, embora seja este o nosso entendimento, não é o mesmo pacífico, podendo o Fisco apresentar interpretação diversa.

13. Aires Fernandino Barreto ensina: “Não se perca de vista que, em várias atividades, tais como as de administração de bens, de negócios ou interesses, assim como nas atividades comissionadas (como é o caso de agências de turismo e de despachantes), o recebimento de valores (a título de alugueres, venda de mercadorias etc.) e os pagamentos de despesas (a título de impostos, compras e outras obrigações) constituem atos materiais cuja prática é ínsita à própria razão de ser da atividade. Com efeito, no mais das vezes, a outorga, a alguém, de poderes de administração de bens, negócios ou interesses é feita, precisamente, com vistas à prática de tais atos pelo administrador. Daí o dever de prestar contas desse dinheiro alheio, nota típica de qualquer gestão de negócios.

Será absurdo por isso considerar receita das administradoras de imóveis o valor dos aluguéis que, recebendo dos locatários, à conta e ordem dos locadores, devem a estes entregar (pagar). Pelas mesmas razões, jamais se cogitou – tal o despropósito de tal suposição – de considerar receitas ou “despesas reembolsáveis” os valores que consorciados – tirante a taxa de administração – entregam às administradoras de consórcios para a aquisição de veículos, porque tais valores não lhes pertencem; são apenas e tão-só, por eles geridos” (*JSS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 339).

14. Vide também Parecer Normativo CST n. 7, de 02 de abril 1986, no qual consta expressamente: “não integram a base de cálculo as importâncias que se refiram ao reembolso de despesas, isto é, gastos e feitos com terceiros em nome da agência e reembolsáveis pelo anunciante nos limites e termos contratuais”.

Ora, após estudos conjuntos entre Receita e contribuintes, através de uma associação de classe, houve por bem a Secretaria da Receita Federal fixar que os aspectos materiais e quantitativos da tributação cingia-se à elaboração da publicidade e veiculação, sendo apenas a receita própria incidida por tributos diretos e indiretos.¹⁵

Pelo princípio da igualdade, em todos os setores cuja receita própria é menor que a geral, abrangente de valores a serem repassados a terceiros, por conta de quem são recebidos, os tributos diretos e indiretos incidem apenas sobre as receitas próprias de sua atividade, mesmo que tais recursos de terceiros transitem por suas contas, rigorosamente como ocorre no setor de publicidade.¹⁶

No caso em análise, cuida-se de empresas de trabalho temporário que têm como objeto a prestação de serviços de agenciamento e recrutamento de trabalhadores em caráter temporário. Referida atividade encontra sua normatização plasmada pela Lei n. 6.019/74 e regulamentada pelo Decreto n. 73.841/74.

A relação de trabalho temporário, nos termos do art. 2º da Lei n. 6.019/74, é definida como “aquela prestada por pessoa física a uma empresa para atender à necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços”.

Já o conceito de empresa de trabalho temporário é ofertado pelo art. 4º da citada lei como sendo a “pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos”.

Diante de tais comandos normativos, constata-se que, na execução de suas atividades, a empresa de trabalho temporário estabelece duas relações contratuais vinculadas, a saber:

15. O próprio RIR, em seu art. 651, II, § 1º, por força da Lei n. 7.450/85, determina a incidência, no caso do IR, apenas sobre as receitas pagas: “Art. 651. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas (Lei n. 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 53; Decreto-Lei n. 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 8º; e Lei n. 9.064, de 1995, art. 6º):

“II – por serviços de propaganda e publicidade.

§ 1º. No caso do inciso II, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio e televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços (Lei n. 7.450, de 1985, art. 53, parágrafo único)” (grifos nossos).

16. A Instrução Normativa da Receita Federal n. 04/97 oficial e expressamente admite a exclusão das receitas não próprias para as agências de publicidade.

- a) contrato firmado entre a empresa tomadora do serviço e a empresa de trabalho temporário; e
- b) contrato de trabalho por tempo determinado firmado entre a empresa de trabalho temporário e o trabalhador.

Pelo contrato *a*, a empresa de trabalho temporário obriga-se a recrutar e disponibilizar à empresa tomadora do serviço os trabalhadores temporários solicitados, com as especificações requeridas e a remuneração previamente acertada.

A tomadora de serviço, por sua vez, deve repassar à empresa de trabalho temporário as importâncias relativas aos salários e encargos sociais correspondentes, além de pagar a denominada taxa de administração, vale dizer, a remuneração pela prestação de serviço de agenciamento de mão-de-obra.

É importante salientar que a passagem de valores a título de salários e encargos sociais/trabalhistas da tomadora para a empresa temporária faz-se imperiosa, tendo em vista o art. 4º da Lei n. 6.019/74, que atribui à empresa de trabalho temporário a responsabilidade pela remuneração e assistência dos trabalhadores (“por elas remunerados e assistidos”).

Na relação contratual *b*, o trabalhador se compromete a prestar o serviço a uma determinada empresa tomadora da empresa de trabalho temporário, em troca de um salário previamente acertado entre as mesmas. Sua remuneração dar-se-á por meio da empresa agenciadora, a qual lhe repassará os valores transferidos pela empresa tomadora dos serviços para ela executados.

Assim sendo, da análise das relações contratuais *a* e *b*, constata-se que o vínculo entre a empresa de trabalho temporário e o trabalhador está intrinsecamente ligado ao vínculo existente entre a empresa tomadora de serviço e a empresa agenciadora de mão de obra.

Corolário desta assertiva está no fato de que as empresas tomadoras de serviço podem deduzir de seu Imposto de Renda as quantias despendidas a título de remuneração do trabalho executado, quantia essa que será repassada à empresa agenciadora de mão de obra, mas que, para fins de dedutibilidade, deverá revestir-se de documentação contábil idônea, representada pela Nota Fiscal de Serviços emitida pela empresa de trabalho temporário, discriminando os valores referentes à remuneração, encargos sociais/trabalhistas e taxa de administração.

Em outras palavras, embora diretamente relacionadas, as relações contratuais *a* e *b* são perfeitamente distintas para fins de apuração de valores envolvidos e titularidades.

A matéria em foco foi recentemente objeto de análise pela 1ª Turma do STJ, que, corroborando o entendimento aqui esposado, proferiu decisão assim ementada:

RECURSO ESPECIAL N. 827.194-SC (2006/0049214-0)
RELATOR: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO
RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO: URGENTE TRABALHO TEMPORÁRIO LTDA

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO. CONTRIBUIÇÕES: COFINS/PIS/CSLL. INCIDÊNCIA. SALÁRIOS DOS TRABALHADORES E ENCARGOS SOCIAIS. REPASSE PELA EMPRESA TOMADORA. REAL FATURAMENTO: TAXA DE ADMINISTRAÇÃO.

I – A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas “intermediações”. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva [...] Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E. STJ acerca da distinção. [...]” (REsp n. 411.580SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 16 de dezembro de 2002).

II – Os valores referentes ao pagamento de salários e respectivos encargos sociais dos trabalhadores são repassados pela empresa tomadora como meras entradas na empresa de trabalho temporário, uma vez que pertencentes a terceiros, não podendo, pois, ser considerados para fins de incidência tributária.

III – Recurso improvido.¹⁷

Ressalte-se, outrossim, que a 7ª Região Fiscal da Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF, em solução de consulta, também ofertou entendimento semelhante, infra:

17. Julgado em 11 de dezembro de 2007

PROCESSO DE CONSULTA N. 198/98
ÓRGÃO: SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL – SRRF/7ª REGIÃO FISCAL
IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.

EMENTA: A base de cálculo do IRPJ, PIS/PASEP e COFINS das empresas de trabalho temporário é a parcela recebida a título de comissão pela prestação de serviços de intermediação.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n. 6.019/74; Decreto n. 73.841/74; RIR/94 aprovado pelo Decreto n. 1.041/94, art. 667, I e Parecer Normativo CST n. 37/87; MP 1623-32, de 12.05.98, art. 2º, e Lei Complementar n. 70/91, art. 2º. MARY LEA BARROS MACEDO – Chefe (Data da Decisão: 10 de julho de 1998; 30 de outubro de 1998).¹⁸

Feitas as considerações acima, passamos a responder às questões formuladas:

Só é receita da Consulente para fins de tributação, aquela que corresponder ao preço de sua intermediação, à semelhança do que ocorre nas agências de turismo e publicidade.

A taxa administrativa é, portanto, de rigor, sua receita própria, sendo esta, pois, sujeita ao PIS/COFINS, CSLL e IRPJ.

A segregação dos valores a serem direcionados a terceiros, na contabilidade, não é receita própria da Consulente e, a nosso ver, salvo melhor juízo, não pode ser incidida, repetimos, à semelhança do que ocorre com os agentes de publicidade e operadoras de turismo.

I) A tributação, seja por meio da opção pelo lucro presumido, seja pelo lucro real, terá sempre por base a receita própria da Consulente, ou seja, a taxa administrativa. Para a mesma atividade não é possível a adoção de dois regimes jurídicos distintos, ora considerando a taxa administrativa como re-

18. Muito embora a Receita Federal, por meio da citada solução de consulta, tenha manifestado entendimento favorável ao esposado neste parecer, cumpre ressaltar que tanto o Conselho de Contribuintes quanto outras Regiões Fiscais da SRF vêm reiteradamente rechaçando tal entendimento e concluindo pela inclusão do valor global da Nota Fiscal de Serviços na base de cálculo do PIS/COFINS.

ceita, ora nela incluindo o repasse de recursos de terceiros. Qualquer que seja o tributo, o regime jurídico sobre a receita própria tem que ser o mesmo.

II) Conforme já esposado ao longo deste parecer, a tributação sobre o valor bruto da nota fiscal de serviços fere os princípios da capacidade contributiva, não-confisco e igualdade, uma vez que cria imposição fiscal sobre valores não pertencentes à Consulente.

III) Os regimes jurídicos do lucro real e do lucro presumido devem ter como característica única considerar a receita própria como aquela incidida pelo Imposto de Renda, sem qualquer dedução das próprias despesas, no regime do lucro presumido e com deduções no regime do lucro real. Repasse de receitas de terceiros não constitui receita própria em qualquer dos dois regimes. A mera escrituração – para efeitos de repasse –, no regime de lucro real, não torna, somente por tal fato, tal circulação de recursos receitas próprias da empresa.

IV) Apesar de a jurisprudência administrativa ser majoritariamente contrária à tese aqui apresentada, e do Poder Judiciário ainda não ter harmonizado seu posicionamento sobre a questão, entendemos que seja possível contabilizar os valores relativos à remuneração e encargos sociais/trabalhistas como “numerário em trânsito de titularidade de terceiros”, sobre os quais não incidiria o PIS e a COFINS. Entendemos, todavia, que deveriam as empresas associadas à Consulente buscar proteção judicial para assegurar o direito à contabilização segregada.

V) Já respondida nas questões (I) e (V); e

VI) Já respondida na questão (III).

**PARECER DA PROCURADORIA
GERAL DA FAZENDA NACIONAL.**

PGFN/CAT N. 1.617/08.

SÚMULA VINCULANTE N. 8. ALCANCE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FORMA DE CONTAGEM DE PRAZOS. FIXAÇÃO DO TERMO A QUO DE PRAZOS DE DECADÊNCIA E DE PRESCRIÇÃO. ART. 150, § 4, DO CTN. ART. 173, I, DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI N. 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI N. 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991 E PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI N. 1.569, DE 8 DE AGOSTO DE 1977.

1. A Súmula Vinculante n. 8 do Supremo Tribunal Federal decretou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, bem como do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei n. 1.569, de 8 de agosto de 1977. Especificamente, veda-se a utilização das referidas normas de regência, em âmbito de prescrição e de decadência, em matéria tributária, bem entendido, nos termos que seguem, com ênfases minhas:

“SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI N. 1.569/1977 E OS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/1991, QUE TRATAM DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO”.

2. O comando da súmula vinculante exige imediata adequação e cumprimento, por parte da Administração, nos termos do art. 103-A, da Constituição Federal, redação dada pela Emenda Constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004, que dispõe que:

“O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publi-

cação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

3. A engenharia institucional da súmula vinculante é explicitada pela Lei n. 11.417, de 19 de dezembro de 2006. Esta, no que se refere ao cumprimento do verbete sumulado, determina que da decisão judicial ou do ato administrativo que contrariar enunciado da aludida súmula, negar-lhe vigência ou aplicá-lo indevidamente caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal, sem prejuízo dos recursos ou outros meios admissíveis de impugnação (art. 7º).

4. O papel do Poder Executivo no implemento da decisão constitucional das súmulas vinculantes realiza-se na rápida adesão ao comando, sem mais delongas ou multiplicação de instâncias procedimentais que obstaculizem o decidido pelo Supremo Tribunal Federal. É que, “(...) *tem-se a clara convicção de que a Administração Pública contribui, decisivamente, para o incremento das demandas judiciais de caráter homogêneo. Daí situar-se na seara da Administração Pública o grande desafio na implementação da súmula vinculante em toda a sua amplitude*”.¹

5. O objetivo da súmula vinculante consiste na redução da crise do Supremo Tribunal Federal e das instâncias ordinárias,² o que exige adoção do comando em tempo social e politicamente adequado,³ também para o destinatário primário do comando, viz., a Administração, no caso que se analisa. É da essência da súmula vinculante a concepção de um *fast track*, de metodologia expedita para soluções de crises institucionais e normativas. É técnica para resolução de impasse. Pretende-se consolidar tipologia normativa e institucional, por meio da qual a Nação alcance personalidade quando se completa ou se integra no Estado,⁴ cujo vetor de decisão deve expressar coerência e convergência.

6. De tal modo, no caso presente, qualquer resposta da Administração, no sentido de esvaziar o conteúdo do sumulado de modo vinculante, suscita,

1. Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco, *Curso de Direito Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 2008, p. 970.

2. Cf. Gilmar Ferreira Mendes, cit., loc.cit.

3. Conferir, também, a reflexão de José Afonso da Silva a propósito das semelhanças entre a súmula vinculante e a doutrina dos arestos e assentamentos. José Afonso da Silva, *A Faculdade e meu Itinerário Constitucional*, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 74.

4. Cf. Miguel Reale, *Teoria do Direito e do Estado*, São Paulo: Saraiva, 1984, p.163.

de plano, repúdio institucional, com as conseqüências imediatas, de responsabilidade, e de responsabilização. Movimentação contrária à súmula, em princípio, e em tese, qualifica litigância de má-fé. Isto é, construções jurídicas temerárias e ilações cavilosas que atentem contra o sumulado justificam a reclamação imediata, insista-se, com as conseqüências inerentes.

7. E há custos que movimentações temerárias suscitam; é que, na lição mais contemporânea, *só se protegem direitos se há um protetor pago pelo contribuinte*,⁵ ainda aqui, é norte e mote da ação administrativa um referencial de escolha racional.⁶ A Administração deve aplicar a súmula vinculante à luz dos parâmetros que determinaram a confecção do modelo. A súmula vinculante exige rápido implemento; não se presta para potencializar a litigância. É por isso que foi criada. E se assim for realizada perde sua razão de ser.

8. Em tema de prescrição e decadência de contribuições previdenciárias, refiro-me, especialmente, a miríade de construções normativas prenes de retórica falaciosa que apontem para mitigação do conteúdo do ordenado pelo Supremo Tribunal Federal. *Sic et simpliciter*, não se pode aplicar, objetivamente, as regras apontadas como inconstitucionais, bem como regras que apontem para solução mais onerosa, em desfavor do beneficiário da súmula vinculante.

9. Embora a premissa, bem entendido, não afaste de plano possibilidades interpretativas de aspectos não ventilados pela *rationale* da súmula. É que "(...) a interpretação jurídica é destinada a uma função normativa pela própria natureza do seu objeto e do seu problema (...);"⁷ no caso presente, tem-se o objeto, e a interpretação corre o risco de alargar o problema.

10. Assim, não se autoriza que o afastamento das normas plasmadas pela inconstitucionalidade possa redundar em exegese alternativa, que amplie contrariamente o alcance fático do decidido. Não se permite que eventual construção aponte para decisão que agrave a condição de quem quer que se beneficie com a declaração de inconstitucionalidade, em nicho de súmula vinculante.

11. A súmula vinculante é proposta institucional de mitigação de litigância; não é alavanca de multiplicação recursal. Repele, pela própria natureza, instâncias argumentativas que se afastem da unidade da Constituição, de sua

5. Cf. Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, *The Cost of Rights – Why Liberty Depends on Taxes*, New York: W. W. Norton, 1999, p. 54

6. Cf. Vasco Rodrigues, *Análise Econômica do Direito*, Coimbra: Almedina, 2007, p. 12.

7. Emílio Betti, *Interpretação da Lei e dos Atos Jurídicos*, São Paulo: Martins Fontes, 2007, p.12. Tradução de Karina Jannini.

concordância prática, da correção funcional, da eficácia integradora, da força normativa (*Die Normative Kraft der Verfassung*), da máxima efetividade.⁸

12. De modo mais objetivo: o modelo institucional que a súmula vinculante persegue resiste peremptoriamente a conteúdos discursivos que focalizem soluções que se afastem do decidido. Repudia-se, assim, invocação de lacuna normativa que aponte (ainda que transitoriamente) para questões de sofisticação analítica, e de pobreza pragmática e funcional. Cumpre-se a súmula vinculante, na concretização da denominada vontade da Constituição (*Wille zur Verfassung*); expressão que remonta a Konrad Hesse⁹ e à teoria constitucional alemã.

13. Exemplifico com a invocação de supostos e imaginários e temerários direitos pré-constitucionais que apontem para uso de regras de fixação de prazos muito maiores do que os apontados pelo Supremo Tribunal Federal. Ter-se-ia o desprezo, em desfavor de defesa que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional possa eventualmente contar. Não bastasse, multiplicar-se-ia a litigância, realizando-se perversa e inversamente o que se pretende com a edição de súmula vinculante. No entanto, deve ser feita reserva de sentido para circunstâncias inusitadas.

14. Exemplifico com a compreensão do § 11, do art. 32, da Lei n. 8.212, de 1991, que dispõe que os *documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo* [contribuições previdenciárias] *devem ficar arquivados na empresa durante 10 (dez) anos, à disposição da fiscalização*. Com efeito, a regra permanece robusta. Nada obstante tratar de prescrição, não se lhe aplica o conteúdo da súmula em apreço. O modelo brasileiro repele a inconstitucionalidade por analogia.

15. De igual modo, em relação a problemas que emergem do caso presente, a Súmula Vinculante n. 8 repele o uso de teses que encampem valor uma vez esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, e faz-se referência especial à chamada tese dos *5 mais 5*, inclusive no que se refere à contribuição devida a terceiros. Conseqüentemente, a Súmula Vinculante n. 8 afasta peremptoriamente dois entendimentos pretéritos da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência, plasmados nos pareceres CJ n. 2.291/2000 e CJ n. 2.521/2001.

8. Cf. Inocêncio Mártires Coelho, *Interpretação Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 2007, p. 96.

9. Cf. Konrad Hesse, *A Força Normativa da Constituição*, Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1991, p. 21. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes.

16. Fincada, pois, a primeira conclusão: a Súmula Vinculante n. 8 não autoriza interpretação e aplicação que prejudiquem o que determinado pelo verbete. Veda-se interpretação que lhe reduza o alcance.

17. É no núcleo da decisão que motivou a Súmula Vinculante n. 8 que se encontram os limites de sua utilização fática. Embora, reconheça-se, a interpretação da súmula não decorra, necessariamente, da discussão que a determinou. Porém, a aplicação do verbete exige compreensão dos contornos do decidido, à luz de uma predicabilidade dos motivos determinantes que ensejaram a decisão.

18. Especialmente, remete-se ao decidido no Recurso Extraordinário n. 550.882-9-RS. Colhe-se do voto do Ministro Gilmar Mendes:

“Atualmente, as normas gerais de direito tributário são reguladas pelo Código Tributário Nacional (CTN), promulgado como lei ordinária – a Lei nº 5.172/1966 – e recebido como lei complementar tanto pela Constituição pretérita como pela atual. De fato, à época em que o CTN foi editado, estava em vigor a Constituição de 1946 e não havia no ordenamento jurídico a figura da lei complementar. Na oportunidade, o texto do CTN veio dividido em dois livros: o primeiro sobre “Sistema Tributário Nacional” e o segundo sobre “Normas Gerais de Direito Tributário”.

Ressalte-se que tais expressões foram logo em seguida incorporadas pelo Texto Constitucional de 1967, que tratou expressamente das leis complementares, reservando-lhes matérias específicas. Dentre as chamadas “Normas Gerais de Direito Tributário”, o CTN tratou da prescrição e da decadência, dispondo sobre seus prazos, termos iniciais de fluência e sobre as causas de interrupção, no caso da prescrição.

Assim, quando sobreveio a exigência na Constituição de 1967 do uso deste instrumento legal para regular as normas gerais em matéria tributária, o CTN foi assim recepcionado, tendo recebido a denominação de código e status de lei complementar pelo Ato Complementar n. 36/67. Igualmente, não há dúvida de que o CTN foi recepcionado com o mesmo status legislativo sob a égide da Constituição Federal de 1988, que manteve a exigência de lei complementar para as normas gerais de Direito Tributário.

(...)

Com efeito, retirar do âmbito da lei complementar a definição dos prazos e a possibilidade de definir as hipóteses de suspensão e interrupção da prescrição e da decadência é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Ora, o núcleo das normas sobre extinção temporal do crédito tributário reside precisamente nos prazos para o exercício do direito e nos fatores que possam interferir na sua fluência.

(...)

A Constituição não definiu normas gerais de Direito Tributário, porém adotou expressão utilizada no próprio Código Tributário Nacional, lei em vigor quando da sua edição. Nesse contexto, é razoável presumir que o constituinte acolheu a disciplina do CTN, inclusive referindo-se expressamente à prescrição e à decadência (...).

19. E ainda, continuo com reprodução do mesmo excerto:

“Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 e o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantêm-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN”.

20. Determina-se que prazos de decadência e de prescrição em âmbito de contribuições previdenciárias sejam fixados à luz do Código Tributário Nacional, em desfavor da legislação fulminada. Dispõe-se também que é imprestável a fixação de contornos e regimes de prescrição, do modo como pretensamente implementado por legislação extravagante, também derruída. Identifica-se, então, a segunda conclusão: a inconstitucionalidade dos dispositivos questionados remete o intérprete para o regime de prescrição e decadência previsto no Código Tributário Nacional.

21. No caso presente, especialmente, a questão é de contagem de prazos de decadência e de prescrição. Porém, a partir de quando? E ainda, fixado a partir de quando, persiste outro aporia, como se fará a contagem do prazo? *Quis, quid, ubi, quibus auxiliis, cur, quomodo, quando?* Isto é, *quem, o quê, onde, por que meios, por quê, de que maneira, quando?*

22. É que a imediata aplicação do julgado, no entanto, suscita problemas de feição política e de índole instrumental que transcendem ao contexto

originário que marcou a distinção. Simplesmente, não há como se outorgar eficácia *ex tunc* para todo o conteúdo decidido.

23. Cuida-se, então, da técnica da modulação de efeitos da decisão, que entre nós já triunfava no RE 197.917, quando se discutiu a fixação do número de vereadores, em algumas câmaras municipais. A chamada questão dos vereadores é o *leading case* que matiza a questão. Naquela ocasião outorgaram-se efeitos *ex-nunc* à decisão de inconstitucionalidade.

24. Deduz-se da leitura da ementa do aludido caso que o princípio da segurança jurídica qualificava “(...) *situação excepcional em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos ex tunc, resultaria grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente*”. Verificou-se que havia necessidade de “(...) *prevalência do interesse público para assegurar, em caráter de exceção, efeitos pro futuro à declaração de inconstitucionalidade*”.

25. Situação semelhante é característica do caso sob análise. Assim, colhe-se no voto do Ministro Gilmar Mendes determinação para modulação de efeitos da referida decisão, da forma como segue:

“Na espécie, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991 pode acarretar grande insegurança jurídica quanto aos valores pagos fora dos prazos quinquenais previstos no CTN e que não foram contestados administrativa ou judicialmente.

Diante desses pressupostos, pondero a esta Corte a conveniência de modular os efeitos da mencionada declaração de constitucionalidade, de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão deste julgamento.

Nesse sentido, o Fisco resta impedido de exigir fora dos prazos de decadência e prescrição revistos no CTN as contribuições da Seguridade Social.

No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativa, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se pleiteada a repetição ou compensação de indébito, judicial ou administrativamente, antes da conclusão do julgamento, em 11.6.2008. Em outras palavras, créditos pendentes de pagamento não podem ser cobrados, em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal. Por outro lado, créditos pagos antes de 11.6.2008 só podem ser restituídos, compensados ou de qualquer forma aproveitados, caso o contribuinte

tenha assim pleiteado até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela via administrativa.

Ou seja, consideram-se insuscetíveis de restituição os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento.

Ante o exposto, voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do DL n. 1.569/1977 e dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, com modulação para atribuir eficácia ex nunc apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

É como voto.”

26. Identifica-se, de tal maneira, a terceira conclusão: a decisão que remete o intérprete ao Código Tributário Nacional é modulada de modo que eventual restituição beneficie, tão-somente, créditos demandados até 11 de junho de 2008. *Nec plus ultra*.

27. Persistem, porém, outros problemas. É que em face desse novo conjunto fático e normativo há situações que emergem, especialmente para a Administração Tributária Federal, no sentido de se explicitar, exatamente, e de modo prático, o termo *a quo* relativo à contagem dos prazos prescricionais e de caducidade, em âmbito das exações que a espécie cuida.

28. As contribuições previdenciárias de que dispõe a Lei n. 8.212, de 1991, são espécies do gênero tributo. Isto é, segue o *critério de classificação dos tributos* [que] *está na consistência do aspecto material da hipótese de incidência*.¹⁰ E é tributo vinculado, no sentido clássico da expressão, isto é, é relevante para sua compreensão a exata percepção e dimensão do destino dos valores cobrados. Contribuições previdenciárias são lançadas por homologação, “(...) *que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévia exame da autoridade administrativa*”.¹¹

29. É com base em excerto doutrinário de grande densidade que são fixadas as premissas das reflexões vindouras. Para Leandro Paulsen, em monografia sobre as contribuições de custeio para a seguridade social:

10. Cf. Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 130.

11. Ricardo Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 283.

“A decadência refere-se sempre ao lançamento de ofício, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo normalmente está sujeito. Efetivamente, o lançamento de ofício tem importante papel supletivo quando o contribuinte, obrigado à apuração do fato gerador e pagamento do tributo sujeito a lançamento por homologação, não o faz ou paga valor inferior ao devido.

*No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, podem ocorrer duas hipóteses quanto à contagem do prazo decadencial do Fisco para a constituição de crédito tributário: 1) quando o contribuinte efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício de eventual diferença a maior, ainda devida, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, forte no art. 150, § 4º, do CTN; 2) quando o contribuinte não efetua o pagamento no vencimento, o prazo para lançamento de ofício é de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, o que decorre da aplicação, ao caso, do art. 173, I, do CTN”.*¹²

30. Como se observa, o magistrado do Rio Grande do Sul levou em conta tão-somente, o pagamento. Isto é, disciplina a situação, a partir da existência (ou não) do pagamento. Todavia, na continuidade das reflexões, Leandro Paulsen alcançou o problema dos prazos de caducidade, à luz da documentação enviada (ou não) pelo contribuinte:

“Cabe considerar que a formalização do crédito tributário pode dar-se através de lançamento pela autoridade ou por declaração do contribuinte.

Prestada declaração pelo contribuinte no sentido de ser devido determinado tributo, não mais se opera a decadência relativamente ao que foi confessado, pois desnecessário o lançamento de tal valor. Assim, apresentada DCTF ou GFIP, ou mesmo confessado débito para fins de parcelamento, os valores reconhecidos como devidos são inscritos em dívida ativa com suporte na própria declaração do contribuinte.

(...)

Reconhecido débito pelo contribuinte, pois o prazo decadencial só terá efeito quanto a eventual lançamento de diferenças devidas, mas não declaradas/confessadas. Havendo tais diferenças, terá o Fisco que as lançar no prazo decadencial, sob pena de não mais poder fazê-lo.

12. Leandro Paulsen, *Contribuições – Custeio da Seguridade Social*, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 58.

O prazo prescricional para a cobrança de quaisquer contribuições de seguridade social, por sua vez, segue o art. 174 do CTN. É de cinco anos contados da constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, de quando o lançamento não mais está sujeito à modificação no âmbito do processo administrativo.

Assim, o decurso in albis do prazo para impugnar o auto de infração (AI) ou a notificação fiscal de lançamento de débito (NFLD) ou do prazo para recorrer da decisão ou, ainda, a data da intimação da decisão final não mais sujeita a recurso é que constitui o marco para o início da contagem do prazo prescricional.

(...)

No caso de reconhecimento da dívida mediante declaração do contribuinte em cumprimento às obrigações acessórias ou para fins de parcelamento, entende-se que o crédito no valor declarado já se encontra definitivamente formalizado, de modo que se inicia, de pronto, o prazo quinquenal para o Fisco proceder à respectiva cobrança, mediante inscrição em dívida e ajuizamento de execução fiscal.

(...)

A questão da decadência e da prescrição, pois, não apresenta particularidades em matéria de contribuições de seguridade social, aplicando-se o CTN, sempre tendo em consideração que as declarações/confissões são consideradas como formalizadoras dos créditos nelas reconhecidos”¹³

31. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:

a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;

b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;

13. Leandro Paulsen, op.cit., pp. 57-60.

c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

32. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluíam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

33. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso n. 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que *“(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...)”*.

34. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no recurso de divergência n. 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que *“(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN – Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada – o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...)”*.

35. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no recurso n. 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que *“se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...)”*.

36. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de

lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/ 203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

37. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.

38. É recorrente a fixação do *dies a quo* do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936.380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 71 STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.

39. E ainda, no recurso especial 757.922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se;

“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART.

150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. “As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social” (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp n. 616.348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação – que, segundo o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” –, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento”.

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do *dies a quo* dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

41. Atente-se para o fato de possível coexistência entre os prazos constantes do art. 150, § 4º, e do art. 173, do CTN, em um mesmo lançamento de contribuições previdenciárias, conforme se depreende da leitura dos itens 11 *ad usque* 13 do recurso especial 761908/SC, acima já identificado e citado, assim ementados:

“11. In casu, a notificação de lançamento, lavrada em 31.10.2001 e com ciente em 05.11.2001, abrange duas situações: (1) diferenças decorrentes de créditos previdenciários recolhidos a menor (abril e novembro/1991, março a julho/1992; novembro e dezembro/1992; setembro a novembro/1993, janeiro/1994, março/1994 a janeiro/1998; e março e junho/1998); e (2) débitos decorrentes de integral inadimplemento de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos (maio a novembro/1996; janeiro a julho/1997; setembro e dezembro/1997; e janeiro, março e dezembro/1998) e das contribuições destinadas ao SAT incidente sobre pagamentos de reclamações trabalhistas (maio/1993; abril/1994; e setembro a novembro/1995).

12. No primeiro caso, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, encontram-se fulminados pela decadência os créditos anteriores a novembro/1996. 13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. 14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido”.

42. Persistem, ainda, alguns outros problemas ligados à prescrição. Especialmente, deve-se levar em conta a natureza e os desdobramentos fáticos da *GFIP*– Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, documento que guarda natureza análoga à *DCTF*– Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais. Tendo-se como adequada a premissa, isto é *GFIP* e *DCTF* têm natureza análoga, aponta-se para o decidido no Recurso Especial n. 707.356-PR, relatado pelo Ministro Herman Benjamin:

“Trata-se de Recurso Especial interposto com fulcro no art. 105, III, “a”, da Constituição da República contra acórdão assim ementado: AGRAVO DE

INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DÉBITO CONFESSADO EM DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE. PRESCRIÇÃO. 1. Nos casos em que o contribuinte comunica a existência de obrigação tributária, o crédito fiscal é exigível a partir da data do vencimento, podendo ser inscrito em dívida ativa e cobrado em execução, independentemente de qualquer procedimento administrativo. 2. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da entrega da declaração de rendimentos, em que expressamente confessados os débitos incluídos na execução fiscal, conta-se o prazo prescricional a partir dessa data. 3. Agravo de instrumento provido para, reconhecendo a prescrição, determinar a extinção do processo, condenando-se a União ao pagamento de honorários advocatícios em favor da executada. A recorrente alega violação dos artigos 173, I, e 174 do CTN. Sustenta, em síntese, que (fl. 125): Como o art. 174 do CTN diz que o prazo prescricional só se inicia após sua constituição definitiva, somente após o procedimento de homologação, ou seja, somente após cinco anos contados da entrega da declaração é que se iniciará o prazo prescricional. Contra-razões às fls. 133-139. O Recurso Especial foi admitido pelo Tribunal de origem. É o relatório. Decido. É pacífico neste Tribunal o entendimento de que a apresentação, pelo contribuinte, da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN SRF 395/2004, editada com base no art. 5º, do DL 2.124/84, e art. 16, da Lei 9.779/99), é modo de constituição do crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco. Subsiste, contudo, a divergência entre as duas Turmas que compõem a Primeira Seção quanto ao início do cômputo da prescrição quinquenal. Nesse sentido, é esclarecedor o julgado de relatoria da e. Ministra Eliana Calmon: “TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO VENCIMENTO – DCTF – PRESCRIÇÃO – TERMO INICIAL. 1. Em se tratando de tributo lançado por homologação, tendo o contribuinte declarado o débito através de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) e não pago no vencimento, considera-se desde logo constituído o crédito tributário, tornando-se dispensável a instauração de procedimento administrativo e respectiva notificação prévia. 2. Divergências nas Turmas que compõem a Primeira Seção no tocante ao termo a quo do prazo prescricional: a) Primeira Turma: a partir da entrega da DCTF; b) Segunda Turma: da data do vencimento da obrigação. 3. Hipótese dos autos que, por qualquer dos entendimentos está

prescrito o direito da Fazenda Nacional cobrar seu crédito. 4. Recurso especial provido.” (REsp 644.802/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 27.03.2007, DJ 13.04.2007, p. 363). O critério que informa as decisões da Segunda Turma é, sem dúvida, o postulado da actio nata, pelo qual não se poderia cogitar do direito de ação antes do vencimento da obrigação. Vale transcrever acórdão relatado pelo ilustre Ministro Castro Meira: “TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E SUPOSTAMENTE PAGO A MENOR. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. 1. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento integral da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. 2. O termo inicial do lustro prescricional, em caso de tributo declarado e não pago, ou pago a menor do que o informado, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária constante da declaração. No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o prazo prescricional da pretensão de cobrança nesse período. 3. Recurso especial provido.” (REsp 911.489/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27.03.2007, DJ 10.04.2007, p. 212). Fica evidente da leitura da ementa acima transcrita a preocupação em afirmar que nenhum prazo prescricional corre entre a data da entrega da declaração e a data de vencimento do tributo. O raciocínio é irretocável para os casos em que a entrega da declaração deva se dar antes do vencimento do tributo (como ocorre, em regra, na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF). Contudo, já não se afigura correto para as hipóteses em que o vencimento do tributo, por lei, antecede a entrega da declaração. Na verdade, não se pode cogitar do início da fluência do prazo prescricional antes da entrega da declaração simplesmente porque não há crédito tributário constituído. Como visto acima, é a declaração que constitui o crédito. Antes de sua entrega não há falar em prazo prescricional, ainda que já vencido o prazo previsto em lei para pagamento. Como sabido, flui, ainda, o prazo decadencial (para a constituição do crédito

to). Desse modo, entendo que há duas regras para a contagem do prazo prescricional: a) nas hipóteses em que a declaração é entregue antes do vencimento do prazo para pagamento, o lapso prescricional começa a fluir do dia seguinte ao vencimento da obrigação (postulado da actio nata); b) nos casos em que a entrega da declaração se dá após o vencimento da obrigação, a prescrição começa a correr do dia seguinte à entrega. Vale ressaltar, desde logo, que a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF refere-se sempre a débitos já vencidos, cabendo ao declarante informar não só os débitos, como também os pagamentos (que já deveriam ter sido efetuados quando da entrega da declaração). No presente caso, o Tribunal a quo consignou que a DCTF foi entregue em 28/04/1998 e que o ajuizamento da execução se deu apenas em 18/09/2003 (fl. 115). Desse modo, por qualquer dos critérios que se adote para definição do termo inicial de contagem do prazo (entrega da declaração ou vencimento do débito), o crédito tributário encontra-se prescrito. Diante do exposto, com fulcro no art. 557 do CPC, nego seguimento ao Recurso Especial. Publique-se. Intimem-se. Brasília (DF), 17 de dezembro de 2007. MINISTRO HERMAN BENJAMIN Relator. Ênfases minhas.”

43. Com base nas conclusões do Ministro Herman Benjamin, explicitamente, ao que parece, a situação sugere duas hipóteses, com as indicações seguintes: nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente no dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao dia de entrega da documentação. E à luz de circunstância ainda mais prática, deve-se levar em conta a natureza a *GPS-Guia da Previdência Social*, documento que espelha e confirma o efetivo recolhimento da contribuição aqui estudada.

44. Pode-se também questionar se a Súmula Vinculante n. 8 também alcança os parágrafos do art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991, fulminando-os de inconstitucionalidade. Interpretação literal da Súmula Vinculante n. 8 responde a questão com um monossílabo de aquiescência. No entanto, a questão é um pouco mais complexa do que a mera interpretação literal. Como se pretende demonstrar interpretação literal pura e simples do comando da súmula, ao que consta, e ao que parece, sugere que se dê os efeitos paralisantes da súmula em campos normativos que a decisão não alcançou.

45. *A fortiori*, isto é, com mais razão, argumenta-se que o caso que fora levado ao Supremo Tribunal Federal radica em decisão do Tribu-

nal Regional Federal da 4ª Região, prolatada nos autos do processo n. 2000.04.01.092228-3, quando se decidiu pela *inconstitucionalidade do caput do art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991, no sentido de que havia previsão de prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apurasse e constituísse seus créditos*.

46. Efetivamente, o que vincula é o verbete da súmula, e não a decisão à qual a súmula se reporta. A decisão é apenas indicativa de vetor hermenêutico. No entanto, ao que consta, apreendida de modo literal, tem-se que a súmula de que se cuida restringe direitos, encetando interpretação odiosa. É que, inexistente declaração de que a inconstitucionalidade alcance somente o *caput* do art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991, suscitará barreira intransponível para a obtenção de aposentadorias.

47. É que se veda doravante que o contribuinte individual recolha parcelas relativas a valores atingidos pela decadência; assim, ao que constaria em primeira e apressada leitura, não haveria mais norma que contemple tal possibilidade. Busca-se análise jurídica que propicie uma *química do direito*, locução difundida pela escola italiana.¹⁴ Com efeito, “*deve-se evitar supersticiosa observância de lei [no caso, de Súmula Vinculante] que, olhando só a letra dela, destrói a sua intenção*”.¹⁵

48. Engata-se, então, ainda outra conclusão: interpretação literal da súmula vinculante aqui avaliada indicaria que *todo o conjunto do art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991* teria sido declarado inconstitucional. Exegese mais arejada apontaria circunstância diversa. E é justamente esta segunda interpretação que deverá prevalecer, isto é, do ponto de vista de convergência textual, é inconstitucional o art. 45, no que se refere à matéria tratada na discussão que ensejou a súmula vinculante em apreço.

49. Lembrando que nem toda a Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida *somente* de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

a) A Súmula Vinculante n. 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar – efetivamente – o prazo de

14. Cf. Francesco Carrara, *Como Aplicar e Interpretar as Leis*, Belo Horizonte: Líder, 2003, p. 68. Tradução de Joaquim Campos de Miranda.

15. Pablo Jiménez Serrano, *Interpretação Jurídica*, São Paulo: Desafio Cultural, 2002, p. 34.

decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;

h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela decisão do Supremo Tribunal Federal.

50. Há muitas outras questões pontuais que serão enfrentadas na medida em que surgirem e que serão respondidas por notas. O assunto suscita miríade de problemas novos, específicos, particulares. Alguns ainda não alcançados, refratários a qualquer prognose ou a qualquer exercício de percepção futura. Simplesmente, ao que consta, o momento exige que se aguardem provocações que seguirão, na medida em que circunstâncias concretas exijam intervenção pontual, imediata, prospectiva.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em
1º de agosto de 2008.

ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. Sobre o mesmo tema – Súmula Vinculante n. 8 – registro a aprovação de dois outros Pareceres desta PGFN, são eles os de n. 1.436 e 1.437, ambos de 2008. Anote-se também a necessidade de que o presente Parecer seja complementado em face de consultas posteriores. Todavia, seria temerário privar as unidades descentralizadas da PGFN das definições já alcançadas, de forma que se propõe desde logo a aprovação e divulgação deste Parecer. À consideração do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 1º
agosto de 2008.

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo. Ao Gabinete do Senhor Ministro de Estado da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 1º
agosto de 2008.

LUÍS INÁCIO LUCENA ADAMS

Procurador-Geral da Fazenda Nacional

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

CRÉDITO DE ICMS NÃO-APROVEITADO. RECONHECIMENTO DO DIREITO À INCLUSÃO EM CUSTOS. POSSIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL N. 1.011.531-SC (20070285835-3)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: TERESINHA BORGES GONZAGA E OUTRO(S)

RECORRIDO: INDÚSTRIA DE MADEIRAS GUILHERME BUTZKE
LTDA.

ADVOGADO: DANTE AGUIAR AREND E OUTRO(S)

EMENTA:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO DE ICMS NÃO-APROVEITADO. RECONHECIMENTO DO DIREITO À INCLUSÃO EM CUSTOS. SITUAÇÃO PARTICULAR DA EMPRESA EXPORTADORA RECORRIDA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC. FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO DIVORCIADA DOS ELEMENTOS CONSTANTES NOS DISPOSITIVOS APONTADOS VIOLADOS.

1. Trata-se de recurso especial fundado na alínea *a* do permissivo constitucional, interposto pela Fazenda Nacional em autos de mandado de segurança preventivo impetrado contra o Delegado da Receita Federal em Blumenau, contra acórdão que, reformando a sentença, reconheceu à empresa contribuinte o direito de considerar como custo o saldo credor do ICMS ainda não aproveitado no ano, excluindo os valores afetos a essa receita do conceito de lucro, a não ensejar a incidência de IRPJ e CSLL. O principal argumento apresentado pela Fazenda, em recurso especial, refere-se à apontada infração do artigo 535 do CPC, porquanto o acórdão teria deixado de examinar teor inscrito nos artigos 187, § 1º da Lei 6.404/76, 248, 289, § 3º e 299, §§ 1º e 2º do Decreto

3.00099, os quais, segundo se afirma, vedam o procedimento fiscal autorizado pelo julgado atacado.

2. No entanto, não se constata a apontada violação do artigo 535 do CPC, uma vez que, embora não tenha realmente examinado a matéria de direito regulada nos dispositivos elencados pela recorrente, a Corte Julgadora *a quo* solucionou a lide de maneira absolutamente adequada, invocando fundamento legal que possui via própria, e de nenhum modo dependeria da consideração da tese abraçada pela União.

3. Com efeito, o núcleo da fundamentação do acórdão explicita que a denegação do pedido formulado em recurso de apelação pela empresa contribuinte, no caso concreto, resultaria em tributação indevida, como se demonstra:

A impossibilidade da consideração como custo do ICMS suportado na aquisição de mercadorias, para fins de apuração do lucro, pode não afrontar a capacidade contributiva quando haja, efetivamente, a utilização de tais créditos no pagamento de ICMS e/ou funcione adequadamente a sistemática de ressarcimentos. Porém, em se tratando de empresa exportadora imune ao pagamento de ICMS, que se vê acumulando créditos mês a mês sem que consiga transferir a terceiros tampouco obter junto ao Estado o ressarcimento de tal custo tributário, a norma do regulamento que proíbe que se considere o ICMS suportado como custo (art. 289, § 3º, do Dec. 3.00099) acaba por implicar a tributação de lucro inexistente, tanto a título de IRPJ como de CSLL.

Esse argumento não mereceu impugnação específica.

4. Recurso especial não-conhecido.

ACÓRDÃO:

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, não conhecer do recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda (Presidenta) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 20 de maio de 2008 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator

RECURSO ESPECIAL N. 1.011.531 – SC (20070285835-3)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: TERESINHA BORGES GONZAGA E OUTRO(S)

RECORRIDO: INDÚSTRIA DE MADEIRAS GUILHERME BUTZKE
LTDA.

ADVOGADO: DANTE AGUIAR AREND E OUTRO(S)

RELATÓRIO:

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (Relator): Trata-se de recurso especial fundado na alínea *a* do permissivo constitucional, interposto pela Fazenda Nacional em autos de mandado de segurança preventivo impetrado contra o Delegado da Receita Federal em Blumenau, contra acórdão assim ementado (fl. 103):

TRIBUTÁRIO. BASES ECONÔMICAS. PRATICABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO. IRPJ. CSLL. LUCRO. CUSTO DAS MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS NÃO APROVEITADOS POR EMPRESA EXPORTADORA.

As bases econômicas tributadas tem de ser analisadas sob a perspectiva da capacidade contributiva que dá sustentação à tributação.

Quando da tributação da receita, da renda ou do lucro, impende interpretar e aplicar a legislação tendo em conta tal princípio constitucional tributário. Faz-se necessário atentar também para a questão da praticabilidade da tributação, para os aspectos operacionais, admitindo determinadas padronizações, antecipações de pagamento e outros mecanismos que facilitem a fiscalização e a exigência dos tributos. Mas de modo algum quando tal acabe por implicar tributação de riqueza inexistente.

A impossibilidade da consideração como custo do ICMS suportado na aquisição de mercadorias, para fins de apuração do lucro, pode não afrontar a capacidade contributiva quando haja, efetivamente, a utilização de tais créditos no pagamento de ICMS ou funcione adequadamente a sistemática de ressarcimentos.

Porém, em se tratando de empresa exportadora imune ao pagamento de ICMS, que se vê acumulando créditos mês a mês sem que consiga transferir a terceiros tampouco obter junto ao Estado o ressarcimento de tal custo tributário, a norma do regulamento que proíbe que se considere o ICMS suportado como custo (art. 289, § 3º, do Dec. 3.000/99) acaba por implicar a tributação de lucro inexistente, tanto a título de IRPJ como de CSLL.

Admitida a consideração dos créditos acumulados como custo quando não aproveitados no ano, devendo ser adicionada para fins de cálculo do lucro quando da efetiva transferência a terceiros ou ressarcimento pelo Estado.

Consoante informam os autos, buscou a empresa recorrida obter declaração judicial que lhe autorizasse a considerar como custo o saldo credor do ICMS ainda não aproveitado no ano, excluindo os valores afetos a essa receita do conceito de lucro, a não ensejar a incidência de IRPJ e CSLL. Registre-se, nessa ótica, que a impetrante, conforme o alegado, exporta parcela expressiva de sua produção, o que resulta em isenção do ICMS por força do contido no art. 155, § 2º, X, alínea *a*, da CRFB/88.

A sentença julgou improcedente o pedido, havendo sido reformado pelo acórdão recorrido, que reconheceu o direito pretendido, na forma antes registrada.

Em recurso especial, em resumo, alega a Fazenda Nacional:

- violou-se o artigo 535 do CPC, porquanto embora apresentados embargos declaratórios não houve pronunciamento sobre os artigos 187, § 1º da Lei 6.404/76, 248, 289, § 3º e 299, §§ 1º e 2º do Decreto 3.000/99;
- os dispositivos em referência obstam que sejam incluídos no custo os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal, o que se aplica à pretensão da impetrante, motivo pelo qual o acórdão deve ser reformado.

Contra-razões às fls. 226/234.

Admitido o recurso especial às fls. 149/149. v, subiram os autos.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL N. 1.011.531-SC (2007/0285835-3)

EMENTA:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO DE ICMS NÃO-APROVEITADO. RECONHECIMENTO DO DIREITO À INCLUSÃO EM CUSTOS. SITUAÇÃO PARTICULAR DA EMPRESA EXPORTADORA RECORRIDA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO ART. 535 DO CPC. FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO DIVORCIADA DOS ELEMENTOS CONSTANTES NOS DISPOSITIVOS APONTADOS VIOLADOS.

1. Trata-se de recurso especial fundado na alínea *a* do permissivo constitucional, interposto pela Fazenda Nacional em autos de mandado de segurança preventivo impetrado contra o Delegado da Receita Federal em Blumenau, contra acórdão que, reformando a sentença, reconheceu à empresa contribuinte o direito de considerar como custo o saldo credor do ICMS ainda não aproveitado no ano, excluindo os valores afetos a essa receita do conceito de lucro, a não ensejar a incidência de IRPJ e CSLL. O principal argumento apresentado pela Fazenda, em recurso especial, refere-se à apontada infração do artigo 535 do CPC, porquanto o acórdão teria deixado de examinar teor inscrito nos artigos 187, § 1º da Lei 6.404/76, 248, 289, § 3º e 299, §§ 1º e 2º do Decreto 3.000/99, os quais, segundo se afirma, vedam o procedimento fiscal autorizado pelo julgado atacado.

2. No entanto, não se constata a apontada violação do artigo 535 do CPC, uma vez que, embora não tenha realmente examinado a matéria de direito regulada nos dispositivos elencados pela recorrente, a Corte Julgadora *a quo* solucionou a lide de maneira absolutamente adequada, invocando fundamento legal que possui via própria, e de nenhum modo dependeria da consideração da tese abraçada pela União.

3. Com efeito, o núcleo da fundamentação do acórdão explicita que a denegação do pedido formulado em recurso de apelação pela empresa contribuinte, no caso concreto, resultaria em tributação indevida, como se demonstra:

A impossibilidade da consideração como custo do ICMS suportado na aquisição de mercadorias, para fins de apuração do lucro, pode não afrontar a capacidade contributiva quando haja, efetivamente, a utilização de tais créditos no pagamento de ICMS e/ou funcione adequadamente a sistemática

de ressarcimentos. Porém, em se tratando de empresa exportadora imune ao pagamento de ICMS, que se vê acumulando créditos mês a mês sem que consiga transferir a terceiros tampouco obter junto ao Estado o ressarcimento de tal custo tributário, a norma do regulamento que proíbe que se considere o ICMS suportado como custo (art. 289, § 3º, do Dec. 3.000/99) acaba por implicar a tributação de lucro inexistente, tanto a título de IRPJ como de CSLL.

Esse argumento não mereceu impugnação específica.

4. Recurso especial não-conhecido.

VOTO:

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (Relator): Trata-se de recurso especial fundado na alínea *a* do permissivo constitucional, interposto pela Fazenda Nacional em autos de mandado de segurança preventivo impetrado contra o Delegado da Receita Federal em Blumenau, contra acórdão que, reformando a sentença, reconheceu à empresa contribuinte o direito de considerar como custo o saldo credor do ICMS ainda não aproveitado no ano, excluindo os valores afetos a essa receita do conceito de lucro, a não ensejar a incidência de IRPJ e CSLL.

O principal argumento apresentado pela Fazenda, em recurso especial, refere-se à apontada infração do artigo 535 do CPC, porquanto o acórdão teria deixado de examinar teor inscrito nos artigos 187, § 1º da Lei 6.404/76, 248, 289, § 3º e 299, §§ 1º e 2º do Decreto 3.000/99, os quais, segundo se afirma, vedam o procedimento fiscal autorizado pelo julgado atacado.

No entanto, não se constata a apontada violação do artigo 535 do CPC, uma vez que, embora não tenha realmente examinado a matéria de direito regulada nos dispositivos elencados pela recorrente, a Corte Julgadora *a quo* solucionou a lide de maneira absolutamente adequada, invocando fundamento legal que possui via própria, e de nenhum modo dependeria da consideração da tese abraçada pela União.

Com efeito, o núcleo da fundamentação do acórdão explicita que a denegação do pedido formulado em recurso de apelação pela empresa contribuinte, no caso concreto, resultaria em tributação indevida, como se demonstra:

Em matéria tributária, cuidando-se de impostos e de contribuições, temos a tributação de riqueza do contribuinte, reveladora de capacidade contributiva.

As bases econômicas tributadas tem de ser analisadas, pois, sob a perspectiva da capacidade contributiva que dá sustentação à tributação. Seja quando da tributação da receita, como quando da tributação da renda ou do lucro, como no caso dos autos, impende interpretar e aplicar a legislação tendo em conta tal princípio constitucional tributário.

Nesse sentido é que, nem tudo o que contabilmente é considerado receita ou lucro pode sê-lo para fins de tributação. Veja-se a lição de JOSÉ ANTÔNIO 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. [...] Equivoca-se a administração pública na tentativa de tributar a receita segundo os mesmos critérios que determinam o seu registro contábil para a tributação do lucro. Em respeito à praticabilidade e facilitação da administração tributária, é possível tolerar procedimentos uniformes partindo da escrituração contábil (receita realizada) para apuração da base de incidência das contribuições, se admitido que essa técnica leva à tributação antecipada de ‘receita’ ainda não auferida, uma contradição, pois crédito não recebido não é receita. Operando-se, portanto, com tributação antecipada, não pode ela ser definitiva, tolerância que exige como condição mecanismos de ajustes nos períodos subseqüentes, mediante exclusão ou compensação que permitam neutralizar o impacto da tributação sobre parcelas não recebidas e já tributadas, evitando ao tributo incidir em realidade desprovida de capacidade de solver a obrigação tributária.” (MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP, 2005, p. 244 e 258)

Por certo que se faz necessário atentar também para a questão da praticabilidade da tributação, para os aspectos operacionais, admitindo determinadas padronizações, antecipações de pagamento e outros mecanismos que facilitem a fiscalização e a exigência dos tributos. Mas de modo algum quando tal acabe por implicar tributação de riqueza inexistente.

Já nos pronunciamos acerca da matéria quando dissemos da possibilidade do estabelecimento legal do regime de competência para a tributação da receita:

“... PIS. LEI 10.637/02. RECEITA. REGIMES DE COMPETÊNCIA E DE CAIXA. [...] A faculdade legal de opção pelo regime de competência ou pelo regime de caixa e mesmo a imposição do regime de competência não implicam, em tese, violação à noção de receita. Poderia a empresa se insurgir relativamente a determinadas receitas específicas contabilizadas pelo regime de competência e que não tivessem se confirmado quando da efetiva liquidação ou recebimento dos valores, implicando, assim, pagamento sobre receita incorrida. Não é o caso, porém, desta ação. E não há suporte para a insurgência genérica contra o regime de competência, até porque não há demonstração contábil no sentido de que o regime de competência implique, sistematicamente, o recolhimento de tributo a maior, sobre receitas superiores às efetivamente ocorridas e mesmo que não haja mecanismos contábeis para compensar o recolhimento antecipado a maior, quando a receita efetiva se verifique inferior à esperada. Não há impedimento a que o legislador determine o pagamento de tributo antes da ocorrência de fato gerador que, se ainda não ocorrido, é iminente.” (TRF4, 2ª T., AMS 2003.71.00.077956-2/RS, rel. Juiz Fed. Leandro Paulsen, mai06)

Note-se, contudo, que foi feita a ressalva da discussão de tal regime em casos específicos, quando tal sistemática de tributação acabasse por tributar sem que se revelasse, efetivamente, a capacidade contributiva pressuposta.

O mesmo cabe dizer nestes autos. A impossibilidade de dedução do ICMS suportado pode não afrontar a capacidade contributiva quando haja, efetivamente, a utilização de tais créditos no pagamento de ICMS e mesmo quando funcione adequadamente a sistemática de ressarcimentos.

Contudo, em outras situações, como a destes autos, em que se trata de empresa exportadora imune ao pagamento de ICMS, que se vê acumulando créditos mês a mês sem que consiga obter junto ao Estado o ressarcimento de tal custo tributário, a norma do regulamento que proíbe que se considere o ICMS suportado como custo (art. 289, § 3º, do Dec. 3.000/99) acaba por implicar a tributação de lucro inexistente, tanto a título de IRPJ como de CSLL.

Nestes casos, impende que se tome o princípio da capacidade contributiva como referência maior para a interpretação e aplicação da legislação tributária e que se invoque a razoabilidade (postulado constitucional para a aplicação do direito que exige adequação e congruência das normas), para afastar a aplicação de limitação posta no regulamento ao caso concreto, sob pena de ilegalidade (não consta de lei tal restrição, de modo que afrontaria a própria lei se em desconformidade com o fato gerador e base de cálculo estabelecida) e, indiretamente, de inconstitucionalidade (por violação à base econômica passível de ser tributada e ao princípio da capacidade contributiva).

É importante destacar que a própria Impetrante busca solução que não chega a desconsiderar a sistemática de tributação estabelecida. Efetivamente, requer que se reconheça como custo o saldo credor de ICMS não aproveitado no ano, excluindo-se o do lucro enquanto não for aproveitado. Não se trata, pois, de lançar de pronto como despesa, mas de fazê-lo apenas no que diz respeito aos créditos não aproveitados ao final do ano, além do que, relativamente a tais créditos, assegurar a sua tributação pela adição ao lucro por ocasião da sua efetiva transferência a terceiros ou ressarcimento pelo Estado (negrito não constante do original).

Nesse passo, cumpre assentar que os argumentos postos em recurso especial, além de referenciados em normas legais não-apreciadas, deixa de impugnar com precisão o argumento esposado no acórdão, qual seja, a possibilidade concreta de ser imposta à empresa recorrida a tributação de lucros que não existiram.

Isso posto, não conheço do presente recurso especial.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO:

PRIMEIRA TURMA

REsp 1011531/SC - JULGADO: 2005/2008

NÚMERO REGISTRO: 2007/0285835-3

NÚMERO ORIGEM:200572050000188

PAUTA: 2005/2008

RELATOR: EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO

PRESIDENTE DA SESSÃO: EXMA. SRA. MINISTRA DENISE

ARRUDA

SUBPROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA: EXMO. SR. Dr.
JOSÉ EDUARDO DE SANTANA
SECRETÁRIA: BELA. MARIA DO SOCORRO MELO

AUTUAÇÃO:

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO
RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: TERESINHA BORGES GONZAGA E OUTRO(S)
RECORRIDO: INDÚSTRIA DE MADEIRAS GUILHERME BUTZKE
LTDA.

ADVOGADO: DANTE AGUIAR AREND E OUTRO(S)
ASSUNTO: TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. CREDITAMENTO.

CERTIDÃO:

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

A Turma, por unanimidade, não conheceu do recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda (Presidenta) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 20 de maio de 2008

MARIA DO SOCORRO MELO

Secretária

(Acórdão publicado no DJe de 23.06.2008)

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CREDITAMENTO REFERENTE À DEPRECIÇÃO DE BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. ART. 31, CAPUT, DA LEI 10.865/2004. LIMITAÇÃO TEMPORAL. INCONSTITUCIONALIDADE.

INCIDENTE DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA AMS N. 2005.70.00.000594-0/PR

RELATOR: DES. FED. OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA

APELANTE: ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA INTERMODAL S/A

ADVOGADO: HENRIQUE GAEDE E OUTROS

APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: SIMONE ANACLETO LOPES

APELADO: OS MESMOS

REMETENTE: JUÍZO SUBSTITUTO DA 8ª VF DE CURITIBA

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS. CREDITAMENTO REFERENTE À DEPRECIÇÃO DE BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. ART. 31, *CAPUT*, DA LEI 10.865/2004. LIMITAÇÃO TEMPORAL. OFENSA AO DIREITO ADQUIRIDO E À IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA. INCONSTITUCIONALIDADE.

1 – A não-cumulatividade do PIS/COFINS depende, para sua efetivação, de um conjunto de deduções, previstas em lei, que digam respeito a determinadas operações realizadas pela empresa, que possam representar a incidência de contribuições em etapas anteriores da cadeia produtiva.

2 – As deduções elencadas no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não figuram na ordem tributária como benesse fiscal, mas como pressupostos da não-cumulatividade, uma contrapartida ao aumento das alíquotas de PIS e COFINS. Outra não pode ser a interpretação, pois, pretendendo a lei criar um sistema não-cumulativo, deve estabelecer as hipóteses em que o contribuinte terá direito a créditos compensáveis, como uma decorrência da regra da não-cumulatividade.

3 – A ocorrência de qualquer das hipóteses mencionadas no *caput* do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é por si suficiente para fazer surgir o direito de crédito em favor do contribuinte, que se incorpora ao patrimônio da empresa.

4 – O art. 31, *caput*, da Lei 10.865/2004 limitou temporalmente o aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado realizadas até 30 de abril de 2004.

5 – No entanto, os créditos decorrentes da aquisição de bens para o ativo imobilizado se tornaram parte do patrimônio da empresa antes da edição da Lei 10.865/2004. Assim, as disposições do art. 31, *caput*, da referida lei, acabaram por atingir fatos pretéritos, ofendendo o direito adquirido e a regra da irretroatividade da lei tributária.

6 – A vedação do aproveitamento de créditos, instituída por lei no curso da sistemática da não-cumulatividade, quando inúmeros contribuintes já haviam realizado investimentos em maquinário, equipamentos, entre outros, ofende o Princípio da Segurança Jurídica e a regra da não-surpresa, implícitos na Carta de 1988.

7 – Declarada a inconstitucionalidade do art. 31, *caput*, da Lei 10.865/2004.

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 de votos, declarar a inconstitucionalidade do artigo 31, *caput*, da Lei n. 10.865, de 2004, vencido em parte o Des. Federal Néfi Cordeiro, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 26 de junho de 2008.

DESEMBARGADOR FEDERAL OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
Relator

INCIDENTE DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA AMS N. 2005.70.00.000594-0/PR

RELATOR: DES. FED. OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA

APELANTE: ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA INTERMODAL S/A

ADVOGADO: HENRIQUE GAEDE E OUTROS

APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: SIMONE ANACLETO LOPES

APELADO: OS MESMOS

REMETENTE: JUÍZO SUBSTITUTO DA 8ª VF DE CURITIBA

RELATÓRIO:

ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA INTERMODAL S/A pretende, pela via mandamental, o reconhecimento do direito ao aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS referentes à depreciação do valor de bens incorporados a seu ativo imobilizado, nos termos dos arts. 3º, VI e § 1º, III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sem a limitação temporal imposta pelo *caput* do art. 31 da Lei 10.865/2004. Sustenta que o referido dispositivo padece de vício de inconstitucionalidade, por infringir a regra da não-cumulatividade, do direito adquirido, da segurança jurídica, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Prestadas as informações, sobreveio sentença que concedeu em parte a segurança, reconhecendo apenas a ilegalidade da vedação imposta pelo art. 1º, § 3º, da IN n. 457/03, permitindo o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, a partir de maio de 2004, referentes à depreciação de bens usados, não pertencentes ao ativo imobilizado de outra empresa.

Houve apelo de ambas as partes.

A impetrante repisou os argumentos da inicial, quanto à inconstitucionalidade do art. 31 da Lei n. 10.865/04, acrescentando haver ofensa ao princípio da irretroatividade. A União sustentou a legalidade da IN n. 457/03.

A Segunda Turma, em dezembro de 2006, suscitou a inconstitucionalidade do *caput* do art. 31 da Lei n. 10.865/04, por afronta ao direito adquirido (CF, art. 5º, XXXVI), à garantia da irretroatividade (CF, art. 150, III, “a”) e ao princípio da segurança jurídica.

O Ministério Público Federal opinou pela declaração de inconstitucionalidade.

Os autos foram distribuídos ao Desembargador Antônio Albino Ramos de Oliveira e, em decorrência de sua aposentadoria, foram a mim redistribuídos.

É o relatório.

VOTO:

A Constituição de 1988, em seu texto original, prestigiou a regra da não-cumulatividade apenas em relação ao ICMS e ao IPI, que têm incidência sobre

produtos em circulação no território nacional. Nessa sistemática, o montante do tributo devido em operação anterior torna-se crédito fiscal a ser utilizado na transação seguinte, evitando-se, assim, o chamado “efeito cascata”.

O regramento legal da não-cumulatividade do ICMS e do IPI diz respeito a fatos relacionados com a formação de determinado produto ao longo da cadeia produtiva, tendo como pressuposto de fato um ato específico do contribuinte, que realiza operação de compra e venda, por meio da qual tem-se a circulação da mercadoria ou do produto industrializado. Trata-se de uma sistemática de compensação de “imposto sobre imposto”, na qual o exato valor devido na etapa anterior e destacado em nota fiscal se torna crédito compensável para a próxima operação.

O ônus tributário, que vem embutido no valor final da operação, circula pela cadeia produtiva até alcançar o consumidor final, que arcará com valor total do tributo como contribuinte de fato. Portanto, a não-cumulatividade aplicada ao IPI e ao ICMS visa desonerar o setor produtivo, evitando a incidência sobreposta de tributos no curso da produção.

Por sua vez, as contribuições destinadas ao PIS/COFINS foram concebidas tendo por base o faturamento das empresas e, posteriormente à EC n. 20/1998, o faturamento ou a receita. Sendo assim, não guardam relação específica com determinado produto, atividade ou ato do contribuinte, mas dizem respeito ao conjunto de elementos da vida da empresa em determinado período, que, juntos, formam uma unidade contábil chamada faturamento ou receita. Sua exigência sempre ocorreu de forma cumulativa, incidindo sobre o faturamento/receita de todas as empresas, independentemente do fato de, para a realização de suas atividades, terem elas adquirido bens ou serviços de outras empresas tributadas pelo PIS/COFINS.

Contudo, a cumulatividade produzia uma distribuição desigual dos encargos tributários entre os ramos da atividade econômica. Empresas que dependiam, para a realização de seu objeto social, da aquisição de um grande volume de bens e serviços de outros contribuintes do PIS/COFINS, viam-se obrigadas a arcar de forma indireta, como contribuintes de fato, com o ônus tributário das antecessoras, além de recolherem contribuições sobre seu próprio faturamento. De outro lado, empresas que prescindiam de um elevado número de aquisições, principalmente as prestadoras de serviços, tinham reduzida ou nenhuma carga tributária indireta.

Nesse contexto, foi instituída a não-cumulatividade do PIS/COFINS, visando justamente beneficiar aquelas empresas, tendo como base legal as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. No entanto, tratando-se de contribuições incidentes sobre a receita, a sistemática da não-cumulatividade não se aproxima da mesma aplicada ao ICMS e ao IPI, tendo traços próprios. Enquanto a regra na não-cumulatividade, no caso do IPI e do ICMS, visa transferir o ônus tributário para o contribuinte final, desonerando o produtor, no caso do PIS/COFINS, busca neutralizar, pelo menos de forma parcial, a tributação indireta sobre as empresas que adquirem bens e serviços de outros contribuintes.

Portanto, para os impostos não cumulativos, como a incidência tributária recai sobre o valor do produto objeto da operação de venda, a compensação entre o tributo destacado na nota fiscal e o devido na próxima transação é uma decorrência lógica da vedação constitucional da cumulatividade. Tem-se dois fatos divididos no tempo: uma operação anterior tributada que produz créditos fiscais e uma operação posterior, também tributada, na qual se fará o aproveitamento dos mesmos.

No caso do PIS/COFINS, como a receita é uma unidade contábil construída por um conjunto de fatos apurados em série temporal, não há correlação direta entre o valor recolhido por determinada empresa a título de contribuição para o PIS/COFINS e o valor da operação de venda de seus produtos e serviços, como ocorre nas transações tributadas pelo IPI e o ICMS. Assim, não é possível determinar de forma direta o *quantum* de créditos fiscais que foram “transferidos” de uma empresa a outra, nos moldes do que ocorre com os impostos não cumulativos destacados em nota fiscal.

Por isso, a não-cumulatividade do PIS/COFINS depende, para sua efetivação, de um conjunto de deduções, previstas em lei, que digam respeito a determinadas operações realizadas pela empresa, que possam representar a incidência de contribuições em etapas anteriores da cadeia produtiva. Coube, portanto, ao legislador estabelecer esse rol, que vem definido pelo art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Esse dispositivo, de redação quase idêntica em ambos os diplomas legais, traz uma série de despesas, normalmente realizadas pelas empresas no exercício de suas atividades, que dão origem a créditos fiscais de PIS/COFINS. Atualmente, o rol estabelecido pelo *caput* do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tem a seguinte redação:

Lei 10.637/2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III – (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

VII – edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII – bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Lei 10.833/2003

Art. 3º – Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Note-se que o legislador buscou relacionar aquelas operações que são indispensáveis ao funcionamento da grande maioria das empresas e, portanto, concorrem para a formação de suas receitas. Ou seja, para citar exemplos, a compra de insumos, a aquisição de máquinas, a locação de estabelecimentos, o pagamento de juros do passivo, entre outras, são despesas necessárias à consecução dos objetivos sociais e, por conseqüência, condição *sine qua non* para a existência de renda tributável, sendo, por isso, eleitas pelo legislador como pressupostos fáticos ao surgimento de créditos fiscais na sistemática da não-cumulatividade aplicada ao PIS/COFINS.

Após definir os casos em relação aos quais o contribuinte terá direito a crédito, o legislador estabeleceu a forma de apurar o montante do crédito e

o momento de seu aproveitamento. Dependendo do papel desempenhado, na atividade produtiva, pelos diversos tipos de despesas, seja para utilização imediata, como os gastos com insumos consumidos na produção, seja para uso diferido no tempo, como o valor despendido na compra de maquinário, o legislador estabeleceu formas diferentes de apuração e aproveitamento dos créditos, nos termos do § 1º do mesmo art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, *in verbis*:

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II – dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV – dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Na verdade, como bem apontou Marco Aurélio Greco (GRECO, Marco Aurélio. *Não-cumulatividade no PIS e na COFINS*. in: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, p. 29-52, nov./dez. 2004) a lei distinguiu três “subconjuntos de regras”: (1) quanto à geração do crédito, (2) quanto à apuração do montante e (3) quanto ao momento de seu aproveitamento. Cada qual figura no sistema da não-cumulatividade de forma autônoma, com um regime jurídico próprio.

Como exemplo, tomemos uma determinada empresa que tenha adquirido insumos para a produção de outra pessoa jurídica tributada pelo PIS/COFINS. Nos termos do art. 3º, *caput* e inciso II, tem-se a aquisição do crédito relacionado a esta operação, incorporando-se ao patrimônio da empresa. Após, por meio do inciso I do § 1º do mesmo art. 3º, o crédito será quantificado pela aplicação da regra ali descrita, qual seja, “*o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota [...] sobre o valor dos itens mencionados nos incisos I e II do caput*”. Ao final, o mesmo dispositivo define em que momento o crédito será aproveitado, qual seja, no mês de aquisição.

Portanto, a ocorrência de qualquer das hipóteses mencionadas no *caput* do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é por si suficiente para fazer

surgir o direito de crédito em favor do contribuinte, que se incorpora ao patrimônio da empresa. Esse independe da quantificação do crédito ou do seu efetivo aproveitamento, pois são etapas posteriores regidas por “subconjuntos” diferentes, aplicáveis quando já há direito em favor da empresa.

Note-se que as deduções elencadas no referido art. 3º não figuram na ordem tributária como benesse fiscal, como quer fazer pensar a Fazenda Nacional, mas como pressupostos da não-cumulatividade, uma contrapartida ao aumento das alíquotas de PIS e COFINS, de 0,65% para 1,65% e de 3% para 7,6%, respectivamente. Outra não pode ser a interpretação, pois, pretendendo a lei criar um sistema não-cumulativo, deve ela estabelecer as hipóteses em que o contribuinte terá direito a créditos compensáveis, como uma decorrência da regra da não-cumulatividade, que veio a ser constitucionalizada para o PIS/COFINS com o § 12 do art. 195 da CF/88, acrescentado pela EC n. 42/2003, *in verbis*:

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

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Mais esclarecedoras as palavras de Marco Aurélio Greco (GRECO, Marco Aurélio. *Não-cumulatividade no PIS e na COFINS*. in: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, p. 40, nov./dez. 2004), ao discorrer sobre o tema:

A principal consequência desta análise consiste em concluir que, desde a ocorrência do evento previsto nas regras de geração, o direito ao crédito passa a integrar o patrimônio jurídico do contribuinte e, portanto, não pode ser afetado por alteração legislativa superveniente. A circunstância de a regra de aproveitamento só vir a incidir na vigência de lei que preveja outro critério de geração do direito ao crédito não elimina o direito ao crédito gerado segundo a lei anterior.

Feitas estas considerações, cabe analisar as peculiaridades do caso concreto.

A parte impetrante atua no ramo de transporte e logística, sendo indispensável para o exercício de suas atividades a aquisição de veículos de grande porte. Como são equipamentos destinados a prestação do serviço de transporte e incorporam-se ao ativo permanente da empresa, a sua aquisição dá origem a créditos de PIS/COFINS, nos termos do art. 3º, inciso VI, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

[...]

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

A sua quantificação e seu aproveitamento dependem dos custos de depreciação e amortização de tais bens, sendo regulados pelo § 1º, inciso III, do mesmo artigo:

[...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

[...]

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

[...]

No entanto, com a edição da Lei 10.865/2004, passou a vigorar o seguinte dispositivo, *in verbis*:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso

III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

O referido artigo limitou temporalmente o aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de bens para o ativo imobilizado, tomando como referência a data de aquisição dos mesmos. Assim, mesmo que a impetrante tenha adquirido bens na forma do art. 3º, *caput* e inciso VI, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não seria possível o creditamento de PIS/COFINS.

Contudo, como antes destacado, os bens de ativo imobilizado adquiridos pela impetrante na vigência da não-cumulatividade deram origem a créditos, que, apesar de ainda não quantificados e passíveis de aproveitamento, se incorporaram ao patrimônio jurídico da empresa. Mesmo que ainda não tenha ocorrido a depreciação, o direito ao crédito já existe, pois os bens foram adquiridos de outra empresa, contribuinte de PIS/COFINS, sendo “transferido” à impetrante o ônus tributário indireto, que será futuramente compensado nos termos do § 1º do art. 3º das referidas leis.

Transcrevo, por oportuno, trecho do voto proferido pelo Des. Federal Dirceu de Almeida Soares, ao qual acompanhei na 2ª Turma, quando, por unanimidade, foi suscitada a presente arguição, *verbis*:

A sistemática, no ponto, é de simples execução. A repercussão econômica é que pode variar significativamente, em face da definição dos bens passíveis de gerarem créditos pela depreciação, a saber:

- a) todo o ativo imobilizado, sem a limitação temporal do caput do art. 31 acima citado; a.1) todo o ativo imobilizado, com a limitação temporal do caput do art. 31 (dedução dos créditos até a noventa da Lei n. 10.865/04);*
- b) apenas as aquisições realizadas na vigência da não-cumulatividade, sem a limitação temporal do caput do art. 31; b.1) apenas as aquisições desde a não-cumulatividade, com a limitação temporal imposta pelo caput do art. 31.*

Note-se que, para as aquisições a partir de 01/05/2004, nos termos do § 1º do art. 31, não há disputa quanto à possibilidade de aproveitamento.

A título de exemplo, demonstra-se o efeito, mensalmente, da repercussão média (hipótese "b"), ou seja, cômputo do ativo imobilizado representando aquisições na vigência da não cumulatividade.

Determinada empresa, sujeita ao sistema da não-cumulatividade, estimulada pela nova sistemática e confiante na manutenção dos critérios postos, cujo faturamento mensal seja, por exemplo, de R\$ 1.000.000,00, deveria recolher mensalmente aos cofres públicos, a título de PIS, o montante de R\$ 16.500,00 (faturamento x alíquota de 1,65%) e R\$ 76.000,00, a título de COFINS (faturamento x alíquota de 7,6%), o que totalizaria R\$ 92.500,00.

Todavia, em virtude da não-cumulatividade, computando-se apenas a redução contemplada pela depreciação e amortização, se esta empresa possui bens adquiridos e incorporados no ativo imobilizado na vigência da não-cumulatividade, com vida útil, por hipótese, de 10 anos, no montante, suponha-se, de R\$ 3.000.000,00, deverá aplicar sobre esse valor o fator de depreciação (10% ao ano), dividir o resultado por 12 (creditamento mensal) e aplicar o percentual de 9,25% (1,65% de PIS + 7,6% de COFINS), alcançando o direito a um crédito de R\$ 2.312,50. Ressalte-se que a taxa efetiva de depreciação a ser considerada é fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das IN/SRF 162/98 e 130/99, conforme estipula a já referida IN/SRF 457/04; para caminhões, a vida útil estipulada pela Fazenda é de 4 anos, com depreciação anual de 25%.

Veja-se, para que se tenha noção do impacto financeiro, que a empresa mencionada no exemplo supra, após a implementação da sistemática da não-cumulatividade, não fosse o creditamento, passaria a recolher aos cofres públicos R\$ 92.500,00 a título de PIS e COFINS (faturamento de R\$ 1.000.000,00), enquanto recolhia, na sistemática anterior (Lei 9.718/98), apenas R\$ 36.500,00 (0,65% + 3,0%). Significativa, pois, a elevação da carga tributária; eis o motivo das medidas compensatórias previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 – que, também por isso, devem ser admitidas na integralidade.

Confirma-se, com o demonstração prática acima, a assertiva de que o aproveitamento dos créditos – especialmente aqueles relativos à depreciação dos

bens adquiridos na vigência da sistemática da não-cumulatividade – não representa mero benefício fiscal, mas direito adquirido.

Com a aquisição dos bens e a inserção deles no ativo imobilizado, incorpora-se ao patrimônio jurídico do contribuinte o direito de aproveitar – integralmente – os créditos relativos à depreciação. O que se protraí no tempo é a fruição desse direito. O contribuinte, ao adquirir bens e computá-los no ativo imobilizado, preencheu o suporte fático da norma, adquirindo o direito subjetivo de aproveitar – integralmente, repita-se – os efeitos da depreciação, devendo o Estado suportar – e resguardar – a eficácia desse direito, ainda que a fruição se prolongue no tempo. A depreciação não é marco do surgimento do crédito, mas momento de exigibilidade de direito já nascido sob a lei anterior, porém exercitável, segundo essa mesma lei, em etapas sucessivas.

Ainda que se considerasse o creditamento como benefício fiscal e se aplicasse, por analogia, o art. 178 do CTN (“A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”), não poderia ter sido revogado, por condicional e a prazo certo: a condição era adquirir bens para o ativo imobilizado; o prazo certo era o da depreciação integral.

Todavia, uma questão deve ser esclarecida: a caracterização do ativo permanente anterior à vigência da não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Como as Leis 10.637/02 e 10.833/03 não impuseram uma limitação expressa aos bens cuja depreciação poderia ser aproveitada, duas interpretações são possíveis: 1) todo o ativo imobilizado; 2) apenas aquele adquirido na vigência da não-cumulatividade. Do que precede, resta demonstrado que o creditamento da depreciação dos bens adquiridos desde a mudança da sistemática compõe a estrutura da não-cumulatividade estabelecida pelo legislador, devendo ser respeitado o creditamento integral. Já o creditamento da depreciação dos bens adquiridos anteriormente à nova sistemática poderia, numa interpretação muito favorável ao contribuinte, ser tida por benefício fiscal incondicionado, revogável a qualquer tempo; ou, noutra entendimento que se fundasse na mudança da sistemática, seria de se afastar tal creditamento, porque os benefícios, como as isenções, devem ser interpretados restritivamente.

Do que precede, entendo, primeiro, que apenas o creditamento relativo às aquisições na vigência da não-cumulatividade representam direito a ser assegurado; segundo, o ativo imobilizado existente anteriormente à mudança

de sistemática não pode ser considerado para fins de creditamento pela depreciação.

Portanto, o caput do art. 31 da Lei n. 10.865/04: (1) arrostou direito adquirido do contribuinte – representado na garantia de aproveitar INTEGRALMENTE os créditos decorrentes da depreciação das aquisições, na vigência da não-cumulatividade, de bens incorporados ao ativo imobilizado; (2) incidiu sobre fato pretérito: a anterior aquisição de bens e a incorporação ao ativo imobilizado; e, (3) frustrou a esperada segurança jurídica, especialmente necessária nas relações entre o Fisco e o contribuinte.

A Lei n. 10.865/04 contrapõe-se diretamente ao inciso XXXVI do art. 5º da Constituição, pois desrespeita a regra segundo a qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Da mesma forma, afrontou a irretroatividade da norma tributária, prevista no art. 150, III, “a” da Constituição. O caput do art. 31 incidiu sobre fatos anteriores à própria Lei n. 10.865/04 – aquisições de bens utilizados para a produção ou prestação de serviços incorporados ao ativo imobilizado – tolhendo os efeitos previstos pelas leis anteriores, segundo as quais tais aquisições davam direito ao creditamento e redução do valor devido a título de PIS e COFINS.

Leandro Paulsen assegura:

A irretroatividade tributária, tal como posta no art. 150, III, a, da Constituição, implica a impossibilidade de que lei tributária impositiva mais onerosa seja aplicada relativamente a situações pretéritas, independentemente de qualquer outro condicionamento.

Ao prescrever que os entes políticos não podem instituir tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”, o art. 150, III, a, da CRFB visa a garantir o contribuinte contra exigências tributárias sobre atos, fatos ou situações passados relativamente aos quais já suportou ou suportará os ônus tributários estabelecidos ou que não ensejaram imposições tributárias pelas leis vigentes à época, que eram do seu conhecimento.

Deflui, claramente, pois, que a irretroatividade da lei tributária vem preservar o passado da atribuição de novos efeitos tributários, reforçando a própria garantia da legalidade, porquanto resulta na exigência de lei prévia. (Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação, Livraria do Advogado, 2006, p. 120-21)

Se a lógica da não-cumulatividade é desonerar a parcela sobre a qual já incidiu o tributo, como a aquisição de bens representa faturamento para o vendedor, o adquirente já suportou o ônus tributário (e sob alíquota majorada), ostentando, assim, o direito de se creditar, integralmente, da depreciação do bem adquirido como forma de evitar a cumulatividade, ainda que o creditamento se prolongue no tempo. Tal aproveitamento, por certo, não pode sofrer a incidência de norma posterior à aquisição, sob pena de retroação onerosa constitucionalmente proibida; corolário da irretroatividade como vedação de se onerar situações pretéritas é a proibição de se atingir fatos anteriores que desoneram o contribuinte, pois o afastamento desses últimos também implica majoração de tributo.

Embora, em matéria tributária, a própria Constituição preveja exceções à legalidade e à anterioridade, não o faz em relação à anterioridade (sic – leia-se irretroatividade). Mesmo que, a despeito da inexistência de exceções, se admitisse a possibilidade de retroação, haveria ela de ser excepcionalíssima e justificada cabalmente em princípios maiores que a garantia de irretroatividade. Não é esse, no entanto, o caso dos autos. Bem ao contrário, pois a vedação sequer conta com razoabilidade.

Com efeito, ao mesmo tempo em que, o caput do art. 31 da Lei n. 10.865/04, vedou o aproveitamento das aquisições anteriores a 30 de abril de 2004, o parágrafo primeiro, instituiu, com a aplicação das mesmas regras anteriores, o creditamento da depreciação daqueles bens adquiridos a partir do dia seguinte ao da vedação – 1º de maio de 2004. Sintomático dessa irrazoabilidade é o trecho seguinte das informações da autoridade impetrada:

45. E por que o legislador, quanto a isso, não criou alguma espécie de “regra de transição”, permitindo em situações que tais o creditamento pelas alíquotas anteriores? Ou por que não autorizou, pela própria Lei n. 10.865, o creditamento em relação às despesas de depreciação/amortização de bens do ativo permanente imobilizado adquiridos a partir da publicação da Lei n. 10.833/2003, evidenciando assim a correção que se estaria ora operando?

46. A isso tampouco podemos responder. (fl. 11)

Inapelavelmente, a limitação é arbitrária e irrazoável.

A restrição imposta pela mencionada lei também frustra a segurança jurídica, reputada por Leandro Paulsen como sendo princípio constitucional implícito; invocando ensinamento de Humberto Bergmann Ávila, transcreve:

O princípio da segurança jurídica é constituído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção ao direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a) e da anterioridade (art. 150, III, b).

Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal. (Idem, p. 32)

Paulo de Barros Carvalho, citado por Leandro Paulsen, enfatizando a importância da segurança jurídica na dinâmica das relações sociais, refere-a como cânone:

[...] dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas [...]. (Idem, p. 27)

Especialmente em matéria tributária, a previsibilidade do tributo e a confiança no respeito à norma e à situação posta são essenciais para se planejar e investir, condições do desenvolvimento tão intensamente perseguido.

A solução da lide passa então, por três questões principais: validade da restrição imposta na IN/SRF 457/04, determinação dos bens cuja depreciação/amortização é passível de aproveitamento em função do período de aquisição, e afastamento da regra restritiva da Lei n. 10.865/04. Esta última questão é, formalmente, prejudicial às demais, pois a descon sideração de norma legal, materialmente afrontosa à Constituição, requer o pronunciamento do órgão especial dos Colegiados Judiciais.

Logo, tenho como inegável que os créditos decorrentes da aquisição de bens para o ativo imobilizado se tornaram parte do patrimônio da empresa

antes da edição da Lei 10.865/2004. Assim, as disposições do art. 31, *caput*, da referida lei acabaram por atingir fatos pretéritos, ofendendo o direito adquirido e a regra da irretroatividade tributária.

Ademais, a vedação do aproveitamento de créditos, instituída por lei no curso da sistemática da não-cumulatividade, quando inúmeros contribuintes já haviam realizado investimentos em maquinário, equipamentos, entre outros, ofende o Princípio da Segurança Jurídica e a regra da não-surpresa, implícitos na Carta de 1988.

Portanto, tenho que o *caput* do art. 31 da Lei 10.865/2004 padece de vício de inconstitucionalidade por afronta ao direito adquirido (CF, art. 5º, XXXVI), à garantia da irretroatividade (CF, art. 150, III, *a*) e ao princípio da segurança jurídica.

Em face do exposto, voto no sentido de declarar a inconstitucionalidade do artigo 31, *caput*, da Lei 10.865, de 2004, nos termos da fundamentação.

DESEMBARGADOR FEDERAL OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA
Relator

INCIDENTE DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA AMS N. 2005.70.00.000594-0/PR

RELATOR: DES. FED. OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA

APELANTE: ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA INTERMODAL S/A

ADVOGADO: HENRIQUE GAEDE E OUTROS

APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: SIMONE ANACLETO LOPES

APELADO: OS MESMOS

REMETENTE: JUÍZO SUBSTITUTO DA 8ª VF DE CURITIBA

VOTO-VISTA:

Pedi vista dos autos em razão de haver julgados da 1ª Turma, em agravos de instrumento, nos quais se aplicou o art. 31, *caput*, da Lei n. 10.865/2004, sem reconhecer a sua inconstitucionalidade.

Após examinar com percuciência a questão, passo a partilhar da mesma solução alvitrada no bem lançado voto do ilustre Relator.

Contudo, julgo ser importante destacar que a sistemática de não-cumulatividade do PIS e da COFINS, prevista nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, não consiste em um benefício fiscal, mas um novo regime jurídico a dispor sobre todos os elementos da obrigação tributária. A ampliação ou restrição dos créditos dedutíveis do valor devido acarreta inequivocamente a redução ou aumento da base de cálculo; prova disso é que a própria Lei n. 10.865/2004 observa o princípio da anterioridade nonagesimal. Assim, esboroa-se a tese da Fazenda de que o benefício poderia ser revogado discricionariamente, sem respeitar o direito à dedução de crédito cuja gênese ocorreu sob a vigência da lei pretérita.

Outrossim, o fato de as mencionadas Leis serem anteriores à Emenda Constitucional n. 42/2003 não afasta a conclusão de que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS passou a ter sede constitucional, cuja aplicação deve ocorrer nos termos da lei então vigente.

Quanto às demais questões aventadas no voto condutor, entendo não ser necessário expender maiores considerações, pois seria repisar os fundamentos já irretocavelmente apresentados.

Por fim, no que concerne ao alcance desse incidente, firmo opinião no sentido de que deve ser declarada a inconstitucionalidade do *caput* do art. 31 da Lei n. 10.865/2004, o que não impede, todavia, que a Turma, ao julgar o caso concreto, delimite o direito ao crédito proveniente da depreciação e amortização de bens imobilizados. Aliás, tal solução, ao que penso, decorre da interpretação das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que a possibilidade de deduzir tais créditos surgiu somente após a edição dessas Leis. Logo, aplica-se somente aos bens adquiridos e incorporados ao ativo imobilizado durante a sua vigência.

Ante o exposto, voto no sentido de declarar a inconstitucionalidade do *caput* do artigo 31 da Lei n. 10865/2004.

DES. FEDERAL JOEL ILLAN PACIORNIK

(Acórdão publicado no DE de 14.07.2008).

PROTESTO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. ILEGALIDADE.
AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 1º DA LEI N. 9.492/97.

AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 936.606 - PR
(20070187456-3)

RELATOR: MIN. JOSÉ DELGADO

AGRAVANTE: MUNICÍPIO DE LONDRINA

PROCURADOR: PAULO NOBUO TSUCHIYA E OUTRO(S)

AGRAVADO: CLINILAB CENTRO DE PATOLOGIA E ANÁLISES CLÍNICAS DE LONDRINA S/C LTDA.

ADVOGADO: FREDERICO DE MOURA THEOPHILO E OUTRO(S)

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROTESTO PRÉVIO. DESNECESSIDADE. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ.

1. Agravo regimental interposto em face de decisão que negou provimento a agravo de instrumento. Nas razões do agravo, sustenta-se, em síntese, que embora a certidão de dívida ativa seja reconhecida como um título executivo extrajudicial, a cobrança da dívida tributária tem natureza diferente dos outros títulos de caráter civil, não tendo a Lei 9.492/97 a abrangência pretendida pelo agravado.

2. Não há necessidade de protesto prévio do título emitido pela Fazenda Pública. Se a CDA tem presunção relativa de certeza e liquidez, servindo inclusive como prova pré-constituída, o inadimplemento é caracterizado como elemento probante. Logo, falta interesse ao Ente Público que justifique o protesto prévio da CDA para satisfação do crédito tributário que este título representa.

3. Agravo regimental não-provido.

ACÓRDÃO:

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos

do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda (Presidenta) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 06 de maio de 2008 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator

AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 936.606 - PR
(2007/0187456-3)

RELATOR: MIN. JOSÉ DELGADO

AGRAVANTE: MUNICÍPIO DE LONDRINA

PROCURADOR: PAULO NOBUO TSUCHIYA E OUTRO(S)

AGRAVADO: CLINILAB CENTRO DE PATOLOGIA E ANÁLISES CLÍNICAS DE LONDRINA S/C LTDA.

ADVOGADO: FREDERICO DE MOURA THEOPHILO E OUTRO(S)

RELATÓRIO:

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (Relator): Cuida-se de agravo regimental interposto pelo Município de Londrina (fls. 344/359) contra decisão assim ementada (fl. 340):

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROTESTO PRÉVIO. DESNECESSIDADE. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ.

1. Não há necessidade de protesto prévio do título emitido pela Fazenda Pública. Se a CDA tem presunção relativa de certeza e liquidez, servindo inclusive como prova pré-constituída, o inadimplemento é caracterizado como elemento probante. Logo, falta interesse ao Ente Público que justifique o protesto prévio da CDA para satisfação do crédito tributário que este título representa. Nesse sentido: REsp 287.824/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 20.02.2006.

2. Agravo de instrumento não-provido.

Sustenta o agravante, em síntese, violação do artigo 1º da Lei 9.492/97.

É o relatório.

AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 936.606-PR (2007/0187456-3)

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROTESTO PRÉVIO. DESNECESSIDADE. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ.

1. Agravo regimental interposto em face de decisão que negou provimento a agravo de instrumento. Nas razões do agravo, sustenta-se, em síntese, que embora a certidão de dívida ativa seja reconhecida como um título executivo extrajudicial, a cobrança da dívida tributária tem natureza diferente dos outros títulos de caráter civil, não tendo a Lei 9.492/97 a abrangência pretendida pelo agravado.

2. Não há necessidade de protesto prévio do título emitido pela Fazenda Pública. Se a CDA tem presunção relativa de certeza e liquidez, servindo inclusive como prova pré-constituída, o inadimplemento é caracterizado como elemento probante. Logo, falta interesse ao Ente Público que justifique o protesto prévio da CDA para satisfação do crédito tributário que este título representa.

3. Agravo regimental não-provido.

VOTO:

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (Relator): A decisão agravada não merece reforma. Mantenho-a pelos seus próprios fundamentos. Para tanto, transcrevo-a, *litteratim*:

Vistos, etc.

Trata-se de agravo de instrumento interposto pelo Município de Londrina em face de decisão que inadmitiu recurso especial por entender que incide, no caso, a Súmula 83STJ.

O acórdão recorrido ficou assim ementado (fl. 221):

APELAÇÃO CÍVEL. CAUTELAR DE SUSTAÇÃO DE PROTESTO. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. SENTENÇA PROCEDENTE PARA DETERMINAR O CANCELAMENTO DOS PROTESTOS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE PROTESTO EXTRAJUDICIAL. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ADMINISTRATIVA. NÃO APLICAÇÃO DA LEI N. 949297. NATUREZA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DIFERE DA OBRIGAÇÃO ENTRE PARTICULARES. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO DESPROVIDO.

Nas razões do agravo, além de repisar os fundamentos do especial, afirma que não existe impedimento legal para que a Fazenda Pública encaminhe a protesto seus títulos de qualquer natureza, não havendo nada a ser corrigido no procedimento extrajudicial tomado.

Por seu turno, na via especial, o recorrente alega divergência jurisprudencial, bem como violação do artigo 1º da Lei 9.492/97, que dispõe:

Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.

Em suas razões, sustenta que, em razão da ampliação do universo de obrigações passíveis de serem protestadas, a Administração Pública está autorizada a requerer o registro do protesto de seus créditos – sejam os de natureza civil, tributária, sejam decorrentes de aplicação de multas em razão da prática de ato contrário à sua legislação – desde que materializados em títulos ou qualquer outro documento de dívida.

Contra-razões às fls. 253/265.

Juízo negativo de admissibilidade às fl. 281/282.

Contraminuta às fls. 308/322.

É o relatório, decidido.

O agravo de instrumento não merece ser provido.

A parte recorrente sustenta que o ente público possui o exercício legítimo do direito ao protesto, baseando-se na Lei 9.492/97, pois não existe qualquer empecilho legal que vede o protesto de certidão de dívida ativa.

Contudo, verifica-se que o Tribunal *a quo*, ao proferir seu voto, negou provimento à apelação. Vejamos a parte que interessa:

A questão principal a ser analisada é sobre a possibilidade de certidões de dívida ativa, que são títulos executivos de natureza tributária, serem levadas a protesto pelo ente público.

Embora a certidão de dívida ativa seja reconhecidamente um título executivo extrajudicial, a cobrança da dívida tributária tem natureza diferente dos outros títulos de caráter civil (direito privado), não tendo a Lei n. 9.492/97 a abrangência que pretende o Apelante.

Isto porque, a cobrança da dívida tributária deverá seguir estritamente o princípio de legalidade administrativa, consagrado no art. 37 de nossa Constituição Federal, não se admitindo a cobrança por outras vias destinadas aos títulos formados entre particulares.

[...]

Tampouco merece prosperar o argumento do Apelante de que a cobrança extrajudicial é menos onerosa ao devedor, uma vez que não fica descartada a hipótese do devedor recorrer ao Poder Judiciário caso não concorde com tal cobrança.

Com efeito, a orientação adotada nesta Corte é no mesmo sentido do voto supracitado, qual seja, a desnecessidade de protesto prévio do título emitido pela Fazenda Pública.

Sobre o tema, destaco:

TRIBUTÁRIO E COMERCIAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROTESTO PRÉVIO. DESNECESSIDADE. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. ART. 204 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. FAZENDA PÚBLICA. AUSÊNCIA DE LEGITIMAÇÃO PARA REQUERER A FALÊNCIA DO COMERCIANTE CONTRIBUINTE. MEIO PRÓPRIO PARA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE DE SUBMISSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO AO REGIME DE CONCURSO UNIVERSAL PRÓPRIO DA FALÊNCIA. ARTS. 186 E 187 DO CTN.

I – A Certidão de Dívida Ativa, a teor do que dispõe o art. 204 do CTN, goza de presunção de certeza e liquidez que somente pode ser afastada mediante apresentação de prova em contrário.

II – A presunção legal que reveste o título emitido unilateralmente pela Administração Tributária serve tão somente para aparelhar o processo executivo fiscal, consoante estatui o art. 38 da Lei 6.830/80. (Lei de Execuções Fiscais)

III – Dentro desse contexto, revela-se desnecessário o protesto prévio do título emitido pela Fazenda Pública.

IV – Afigura-se impróprio o requerimento de falência do contribuinte comerciante pela Fazenda Pública, na medida em que esta dispõe de instrumento específico para cobrança do crédito tributário.

V – Ademais, revela-se ilógico o pedido de quebra, seguido de sua decretação, para logo após informar-se ao Juízo que o crédito tributário não se submete ao concurso falimentar, consoante dicção do art. 187 do CTN.

VI – O pedido de falência não pode servir de instrumento de coação moral para satisfação de crédito tributário. A referida coação resta configurada na medida em que o art. 11, § 2º, do Decreto-Lei 7.661/45 permite o depósito elisivo da falência. VII – Recurso especial improvido. (REsp 287.824/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 20.02.2006).

Conclui-se, portanto, que o não-recolhimento da exação tributária aos cofres públicos dentro do prazo previsto tem o condão de constituir o contribuinte em mora, o que demonstra a desnecessidade de protesto para este fim específico. No mesmo sentido, se a CDA tem presunção relativa de certeza e liquidez, servindo inclusive como prova pré-constituída, o inadimplemento é caracterizado como elemento probante. Logo, falta interesse ao Ente Público que justifique o protesto prévio da CDA para satisfação do crédito tributário que este título representa.

Isso posto, NEGÓ PROVIMENTO ao agravo de instrumento.

A Certidão de Dívida Ativa, consoante dicção do Código Tributário Nacional, goza da presunção de liquidez e certeza, servindo como prova pré-constituída (art. 204, *caput*, do CTN).

A disposição do CTN é repetida na legislação especial que disciplina a cobrança do crédito tributário, a demonstrar o efeito imediato da referida Certidão de Dívida Ativa, uma vez que esta aparelha o processo de execução fiscal cuja consequência principal é a satisfação da dívida mesmo que eventualmente venha a invadir, mediante determinação judicial, a esfera patrimonial do devedor.

Não se pode olvidar que a Fazenda Pública não cobra título emitido e não honrado pelo devedor: cheque, nota promissória, letra de câmbio e outros. Ao contrário, cobra título por ela própria produzido, unilateralmente, sem qualquer manifestação de vontade do devedor, dentro da potestade que reveste a gênese da tributação.

Por outro lado, a função do protesto é caracterizar a impontualidade e o inadimplemento do devedor, constituindo-o em mora.

Logo, falta interesse ao Ente Público que justifique o protesto prévio da Certidão de Dívida Ativa para satisfação do crédito tributário que este título representa.

Isso posto, NEGOU provimento ao agravo regimental.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO:

PRIMEIRA TURMA

Ag 936606/PR - JULGADO: 06/05/2008

AgRg no

NÚMERO REGISTRO: 2007/0187456-3

NÚMEROS ORIGEM: 0289604202 2006136600 289604201

EM MESA

RELATOR: EXMO. SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO

PRESIDENTA DA SESSÃO: EXMA. SRA. MINISTRA DENISE

ARRUDA

SUBPROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA: EXMO. SR. DR.
JOÃO FRANCISCO SOBRINHO

SECRETÁRIA: BELA. MARIA DO SOCORRO MELO

AUTUAÇÃO:

AGRAVANTE: MUNICÍPIO DE LONDRINA

PROCURADOR: PAULO NOBUO TSUCHIYA E OUTRO(S)

AGRAVADO: CLINILAB CENTRO DE PATOLOGIA E ANÁLISES CLÍNICAS DE LONDRINA S/C LTDA.

ADVOGADO: FREDERICO DE MOURA THEOPHILO E OUTRO(S)

ASSUNTO: EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA ATIVA. INSCRIÇÃO

AGRAVO REGIMENTAL:

AGRAVANTE: MUNICÍPIO DE LONDRINA

PROCURADOR: PAULO NOBUO TSUCHIYA E OUTRO(S)

AGRAVADO: CLINILAB CENTRO DE PATOLOGIA E ANÁLISES CLÍNICAS DE LONDRINA S/C LTDA.

ADVOGADO: FREDERICO DE MOURA THEOPHILO E OUTRO(S)

CERTIDÃO:

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

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda (Presidenta) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 06 de maio de 2008

MARIA DO SOCORRO MELO

Secretária

(Acórdão publicado no DJe de 04.06.2008, p. 1).

ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. MOMENTO DA EXIGÊNCIA. EXERCÍCIO DA OPÇÃO DE COMPRA.

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 194.255-0 (403)

PROCED: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. EROS GRAU

AGTE.(S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADV.(A/S): PGE-SP – TELMA BERARDO

AGDO.(A/S): TAM TAXI AÉREO MARÍLIA S/A

ADV.(A/S): ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS

ADV.(A/S): MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTROS

Decisão: A Turma, à unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. Presidiu, este julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie. 2ª Turma, 24.06.2008.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ARTIGO 155, II, DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. AUSÊNCIA DE OPÇÃO DE COMPRA.

1. Importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as compõem em regime de *leasing* sem a posterior transferência ao domínio do arrendatário.

2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto – diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil – é sobre “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”.

Agravo regimental a que se nega provimento.

24/06/2008

SEGUNDA TURMA

AG. REG. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 194.255-0 SÃO PAULO

RELATOR: MIN. EROS GRAU

AGRAVANTE (S): ESTADO DE SÃO PAULO

AGRAVADO (A/S): PGE-SP TELMA BERARDO

AGRAVADO (A/S): TAM TAXI AÉREO MARÍLIA S/A

ADVOGADO (A/S): ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS

ADVOGADO (A/S): MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTROS

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO Eros Grau: A decisão agravada tem o seguinte teor:

“DECISÃO: Trata-se de agravo regimental contra decisão que deu provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo e negou seguimento ao recurso interposto pela empresa – TAM Linhas Aéreas S/A.

2. A controvérsia em torno da qual se debate nestes autos foi recentemente apreciada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Esta Corte, no julgamento do RE n. 461.968, de que fui Relator, Sessão do dia 30 de maio de 2007, por unanimidade de votos, fixou o seguinte entendimento:

‘EMENDA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCL-
DÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EX-
TERIOR. ART. 155 II DA DB. LEASING DE AERONAVES E/OU
PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE
ARRENDAMENTO MERCANTIL.

1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as com-
ponham em regime de leasing não admite posterior transferência ao do-
mínio do arrendatário.

2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O
imposto – diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil – é sobre opera-
ções 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.

3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidên-
cia do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado pela
indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar ou uso, pelas com-
panhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas.

4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provi-
mento e Recurso Extraordinário de TAM – Linhas Aéreas S/A que se
julga prejudicado’.

1. Torno sem efeito a decisão agravada para negar provimento ao recur-
so interposto pelo Estado de São Paulo [CPC, artigo 557, § 1º-A] e julgar
prejudicado o recurso extraordinário interposto por TAM – Linhas Aéreas
S/A [RISTF, artigo 21, IX]”.

2. O Estado de São Paulo sustenta que, “na hipótese dos autos, o con-
trato de leasing prevê expressamente a opção de compra do bem pelo arren-
datário (fls. 41 – documento 7 que acompanha a inicial, em sua cláusula 6),

circunstância que torna aplicável à espécie o entendimento firmado no RE 206.069”. [fls. 766].

2. Requer o provimento do agravo regimental.

É o relatório.

24/06/2008 SEGUNDA TURMA

AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 194.255-0 SÃO PAULO

VOTO:

O SENHOR MINISTRO Eros Grau (Relator): As razões do agravante não infirmam a decisão agravada.

2 O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 461.968, de minha relatoria, DJ de 24.8.07, fixou o entendimento de que, se não se verifica circulação de mercadoria, pressuposto da incidência de tributo de que se cuida, não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS.

3 O imposto – diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil – é sobre “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”.

4. No caso do arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas, o imposto só se tornará exigível se houver efetivamente a opção de compra. Como consignado em meu voto proferido por ocasião daquele julgamento, é fato notório que, ainda que se fale em leasing, as arrendadoras [= indústria aeronáutica direta ou indiretamente] permanecem, ao final do termo do contrato, proprietárias dos bens transferidos temporariamente ao uso das companhias de navegação aérea.

5. O imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadorias importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

6. Digo-o em outros termos: o inciso IX, alínea a, do § 2º do artigo 155 da Constituição do Brasil não instituiu um imposto sobre a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica.

7. O que faz é simplesmente estabelecer que, desde que atinente a operação relativa a sua circulação, a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica sofrerá a incidência do ICMS.

8. Assim, não basta que, no contrato de leasing, haja a opção de compra do bem pelo arrendatário, mas que essa condição seja efetivamente implementada.

9. Daí porque o tributo não incide sobre a importação de aeronaves, equipamentos e peças mediante contrato de arrendamento mercantil (leasing) a que respeita o recurso extraordinário.

10. Nesse sentido o RE n. 553.663-AgR, Relator o Ministro Cezar Peluso, DJ de 29.2.08, assim ementado:

“EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Contrato de arrendamento mercantil. Leasing. Inexistência de opção de compra. Importação de aeronaves. Não incidência do ICMS. Decisão mantida. Agravo regimental improvido. Não incide ICMS sobre as importações, do exterior, de aeronaves, equipamentos e peças realizadas por meio de contrato de arrendamento mercantil quando não haja circulação do bem, caracterizada pela transferência de domínio, ainda que sob a égide de EC n.n. 33/2001.”

Nego provimento ao agravo regimental.

SEGUNDA TURMA

EXTRATO DE ATA

AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINARIO 194.255-0
PROCED.: SÃO PAULO
RELATOR: MIN. EROS GRAU
AGTE. (S): ESTADO DE SÃO PAULO
ADV. (A/S): PGE-SP – TELMA BERARDO
AGDO. (A/S): TAM TAXI AÉREO MARÍLIA S/A

ADV. (A/S): ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS

ADV. (A/S): MARCOS JORGE CALDAS PEREIRA E OUTROS

Decisão: A Turma, a unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. Presidiu, este julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie. 2ª Turma, 24.06.2008.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Presentes à sessão os Senhores Ministros Cezar Peluso, Joaquim Barbosa e Eros Grau. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello.

Subprocurador- Geral da República, Dr. Mário José Gisi.

(Acórdão publicado no DJe n. 162/2008, divulgado em 14.08.2008, circulação em 15.08.2008, p. 51).

PRECATÓRIO. COMPENSAÇÃO COM DÉBITO VENCIDO DE ICMS. PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE.

INTEIRO TEOR. EMENTA. PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. PRECATÓRIO. ADCT, ART. 78. CESSÃO E COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO COM DÉBITOS TRIBUTÁRIOS NÃO INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA. VIABILIDADE. RELEVÂNCIA DO DIREITO. RISCO DE DEMORA. DEFERIMENTO DO PEDIDO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

AgRg na MEDIDA CAUTELAR N. 13.915 – GO (2008/0048805-0)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

AGRAVANTE: ESTADO DE GOIÁS

PROCURADOR: LUIZ HENRIQUE SOUSA DE CARVALHO

AGRAVADO: FABIANTEX COMÉRCIO DE ROUPAS E AVIAMENTOS LTDA

ADVOGADO: FREDERICO AUGUSTO ALVES DE OLIVEIRA VALTUILLE E OUTRO(S)

INTERES: SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DE GOIÁS

ACÓRDÃO:

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda, Hamilton Carvalhido, Francisco Falcão e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 12 de agosto de 2008.

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

Relator

AgRg na MEDIDA CAUTELAR N. 13.915 – GO (2008/0048805-0)

AGRAVANTE: ESTADO DE GOIÁS

PROCURADOR: LUIZ HENRIQUE SOUSA DE CARVALHO

AGRAVADO: FABIANTEX COMÉRCIO DE ROUPAS E AVIAMENTOS LTDA

ADVOGADO: FREDERICO AUGUSTO ALVES DE OLIVEIRA VALTUILLE E OUTRO(S)

INTERES.: SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DE GOIÁS

RELATÓRIO:

EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator):

Trata-se de agravo regimental (fls. 615-621) contra decisão que deferiu pedido concessão de efeito suspensivo a recurso ordinário em mandado de segurança no qual se pretendeu garantir a compensação de créditos de precatório judicial, decorrentes de cessão de crédito com terceiro, com débitos oriundos do DARE ICMS.

O agravante alega, essencialmente, que (a) não foram demonstrados os requisitos indispensáveis para a concessão do provimento cautelar; (b) “os efeitos antecipáveis não podem ser mais amplos ou diferentes dos que decorrem do futuro provimento do próprio recurso” (fl. 617); (c) ainda que seja possível a compensação de crédito de precatório judicial, “a escritura pública de cessão parcial do crédito acostada pela agravada traz apenas o valor de

0,4097316% do valor total do precatório em questão” (fl. 618), sendo inviável, em sede de mandado de segurança, proceder ao encontro de contas entre os débitos e os supostos créditos que a agravada alega possuir, ante a necessidade de dilação probatória; (d) nos termos do § 5º, artigo 1º, da Lei 8.437/92, é incabível medida liminar para o fim de autorizar a compensação de créditos tributários; (e) consoante orientação firmada neste STJ, é incabível a suspensão da exigibilidade de crédito tributário em razão de uma possibilidade futura de compensação de um crédito oriundo de precatório; (f) há perigo de demora inverso, pois, “permanecendo o efeito suspensivo ao recurso ordinário interposto, a Administração Pública se verá tolhida na sua obrigação legal de praticar medidas administrativas tendentes a apurar o crédito tributário” (fl. 619).

Requer a reconsideração da decisão agravada, ou seja o presente agravo submetido à apreciação da Turma. Alternativamente, postula seja determinada a prestação de caução idônea, nos termos do art. 811 do CPC, ou, ainda, que seja efetuado o depósito judicial dos valores discutidos em juízo.

Por petição de fls. 624-525, o Estado de Goiás relata a ocorrência de erro material existente nas razões do agravo regimental, aduzindo que o art. 78, do ADCT, da Constituição Federal autoriza apenas a cessão de crédito de precatório judicial e não a sua compensação.

É o relatório.

AgRg na MEDIDA CAUTELAR N. 13.915 – GO (2008/0048805-0)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

AGRAVANTE: ESTADO DE GOIÁS

PROCURADOR: LUIZ HENRIQUE SOUSA DE CARVALHO

AGRAVADO: FABIANTEX COMÉRCIO DE ROUPAS E AVIAMENTOS LTDA

ADVOGADO: FREDERICO AUGUSTO ALVES DE OLIVEIRA VALTUILLE E OUTRO(S)

INTERES.: SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DE GOIÁS

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGI-

BILIDADE DO CRÉDITO. PRECATÓRIO. ADCT, ART. 78. CESSÃO E COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO COM DÉBITOS TRIBUTÁRIOS NÃO INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA. VIABILIDADE. RELEVÂNCIA DO DIREITO. RISCO DE DEMORA. DEFERIMENTO DO PEDIDO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

VOTO:

EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator):

1. Não assiste razão ao agravante. A decisão concessiva do provimento cautelar postulado na presente medida cautelar limitou-se a determinar a imediata suspensão da exigibilidade dos créditos tributários da ora agravada relativos ao ICMS. Assim, ao contrário do alegado pelo agravante, não foi autorizada a compensação de créditos em sede de liminar, o que iria de encontro ao óbice previsto no art. 1º, § 5º, da Lei 8.437/92 e na jurisprudência pacificada no STJ. Tampouco prosperam as alegações atinentes à impossibilidade de suspensão da exigibilidade de crédito tributário fundada na futura compensação tributária, pois, consoante já decidiu a 1ª Seção desta Corte, no julgamento do REsp n. 774179/SC (Min. Eliana Calmon, DJ em 10/12/2007), o pedido administrativo de compensação tem o condão de suspender a exigibilidade do tributo, por se enquadrar na hipótese do art. 151, III, do CTN. Na hipótese, além do débito do ICMS ser objeto de compensação no Processo Administrativo n. 2007.00004006526, está sendo discutido no recurso ordinário em mandado de segurança no qual se postula o reconhecimento do direito do impetrante, ora agravado, de utilizar seu crédito correspondente ao precatório n. 27511, pendente de pagamento na data de promulgação da EC n.n. 30/00 e que se enquadra entre os referidos no art. 78 do ADCT, viabilizando o “poder liberatório de pagamento de tributos da entidade devedora” (§ 2º). Também no que pertine à presença dos requisitos autorizativos da tutela antecipatória, conclui-se que o agravo regimental não trouxe elementos aptos a modificar a decisão agravada, devendo ser mantido incólume o entendimento nela esposado e abaixo transcrito:

“2. Estão presentes os requisitos autorizadores da concessão da medida cautelar aqui requerida. Conforme relatado, buscou-se na impetração garantir direito líquido e certo à compensação prevista no § 2º, do art. 78, do ADCT, no que pertine aos precatórios e outros créditos tributários lançados a título

de ICMS. A ordem foi denegada sob o fundamento de que os fatos não estavam devidamente comprovados. Todavia, aparentemente, o recorrente tem razão quando sustenta o contrário. Com efeito, a impetrante é cessionária de crédito no valor certo de R\$ 100.000,00, oriundo de parcelas já vencidas de precatório judicial sujeito à sistemática prevista no art. 78 do ADCT. A cessão foi homologada pelo juízo da execução. Tais fatos estão devidamente comprovados nos autos. Sendo assim, há relevância das razões do recurso ordinário, ao sustentar o direito de utilizar tal crédito para pagar, mediante a devida compensação, seus débitos tributários perante o Estado de Goiás (entidade devedora do precatório), tal como previsto no § 2º do referido art.78 do ADCT. Portanto, há probabilidade de êxito do recurso ordinário. Quanto ao risco de dano irreparável, esse resulta das inevitáveis consequências prejudiciais ao crédito e ao patrimônio do impetrante decorrentes do inadimplemento da dívida perante o Fisco.

3. Assim, defiro a liminar para, em antecipação de tutela recursal, deferir o pedido de fls. 16. “ (fl. 604-605)

2. Pelo exposto, nego provimento ao presente agravo regimental. É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO:

PRIMEIRA TURMA

MC 13915/GO - JULGADO: 12082008

AgRg na

Número Registro: 20080048805-0

Números Origem: 155362 200701967867 888109895

EM MESA:

Relator

Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra DENISE ARRUDA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ EDUARDO DE SANTANA

Secretária

Bela. MARIA DO SOCORRO MELO

AUTUAÇÃO:

REQUERENTE: FABIANTEX COMÉRCIO DE ROUPAS E AVIAMENTOS LTDA

ADVOGADOS:LUIZ ROBERTO DE OLIVEIRA E OUTRO(S)

ANDREYA NARAH RODRIGUES DOS SANTOS E OUTRO(S)

REQUERIDO: SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DE GOIÁS

ASSUNTO: Tributário – Crédito – Compensação

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE:ESTADO DE GOIÁS

PROCURADOR:LUIZ HENRIQUE SOUSA DE CARVALHO

AGRAVADO: FABIANTEX COMÉRCIO DE ROUPAS E AVIAMENTOS LTDA

ADVOGADO:FREDERICO AUGUSTO ALVES DE OLIVEIRA VALTUILLE E OUTRO(S)

INTERES:SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DE GOIÁS

CERTIDÃO:

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

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Denise Arruda, Hamilton Carvalhido, Francisco Falcão e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 12 de agosto de 2008

MARIA DO SOCORRO MELO

Secretária

(Acórdão publicado no DJe de 28.08.2008).

DESPACHOS

IPTU. ÁREAS DE ESTADOS CEDIDAS A CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ESSENCIAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 586.614-9 (452)

PROCED.: RONDÔNIA

RELATOR: MIN. EROS GRAU

RECTE.(S): COMPANHIA DE ÁGUAS E ESGOTOS DE RONDÔNIA – CAERD

ADV.(A/S): BRENO DIAS DE PAULA E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): MUNICÍPIO DE SPIGÃO DO OESTE

ADV.(A/S): KELLY CRISTINA AMORIM CAZULA

DECISÃO: Discute-se nestes autos a constitucionalidade da exigência do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, pelo recorrido, em relação aos imóveis utilizados pela Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia – CAERD, de propriedade do Estado-membro e cedidos à concessionária para viabilizar a prestação de serviços públicos essenciais.

2. O Tribunal *a quo* decidiu que a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, *a*, da Constituição do Brasil, refere-se apenas à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, não abrangendo a ora recorrente, sociedade de economia mista, que se sujeita ao regime jurídico próprio das empresas privadas.

3. A recorrente alega violação do disposto nos artigos 150, VI, *a*, e 156, I, da Constituição do Brasil.

4. Este Tribunal, ao analisar caso análogo ao presente, fixou o seguinte entendimento:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS DO ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS.

1. Imóveis situados no porto, área de domínio público da União, e que se encontram sob custódia da companhia em razão de delegação prevista na Lei de Concessões Portuárias. Não-incidência do IPTU, por tratar-se

de bem e serviço de competência atribuída ao poder público (artigos 21, XII, 'f' e 150, VI, da Constituição Federal).

2. Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas.

Recurso Extraordinário parcialmente provido”.

[RE n. 265.749, Relator o Ministro Maurício Corrêa, 2ª Turma, DJ de 12.9.03].

5. No mesmo sentido, o RE n. 253.394, Relator o Ministro Ilmar Galvão, 1ª Turma, DJ de 11.4.03; o RE n. 357.447-AgR e o RE n. 389.668-AgR, ambos em que foi Relatora a Ministra Ellen Gracie, 2ª Turma, DJ de 26.3.04 e de 25.6.04, respectivamente; o RE n. 318.185-AgR, Relator o Ministro Nelson Jobim, 2ª Turma, DJ de 7.5.04, e o AI n. 458.856-AgR, de que fui Relator, 1ª Turma, DJ de 20.4.07, entre outros.

Dou provimento ao recurso, com esteio no art. 557, § 1º-A, do CPC, para julgar procedentes os embargos à execução. Ficando totalmente vencido o Município, condeno-o ao pagamento das custas processuais e dos honorários de advogado.

Publique-se.

Brasília, 5 de agosto de 2008.

Ministro Eros Grau

Relator

(Decisão publicada no DJe do STF n. 166/2008, divulgação 19/08/2008, veiculação 20/08/2008, p. 108).

EMENTAS

CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS DA ELETROBRÁS. PRAZO PRESCRICIONAL.

RECURSO ESPECIAL N. 714.211 – SC (20040181870-2)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

R.P/ACÓRDÃO: MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA E OUTRO(S)

RECORRENTE: CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS S/A – ELETROBRÁS

ADVOGADO: MANOEL NAHUN DE BRITO NETO E OUTRO(S)

RECORRIDO: SADIA S/A

ADVOGADO: ANDRÉ DA COSTA RIBEIRO E OUTRO(S)

INTERES: CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA – CELESC

ADVOGADO: LYCURSO LEITE NETO E OUTRO(S)

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL: DATA DO NASCIMENTO DA PRETENSÃO, QUE SE DÁ COM A OCORRÊNCIA DA LESÃO. PRINCÍPIO DA *ACTIO NATA*. ACOLHIMENTO DA ALEGAÇÃO DE PRESCRIÇÃO.

1. Os elementos integrantes, ou condições elementares, da prescrição são:

“ 1º – existência de uma ação exercitável (actio nata); 2º – inércia do titular da ação pelo seu não-exercício; 3º – continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo; 4º – ausência de algum fato ou ato a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.” (Antônio Luiz da Câmara Leal in “Da Prescrição e da Decadência”, 3ª ed. RJ, Forense, 1978, p. 11)

2. Tratando-se de prestações periódicas, “ao crédito correspondem tantas pretensões quantas as prestações, que de ordinário (porém não necessariamente) são exigíveis ao exsurgimento respectivo. Uma das aplicações do *princípio do debulhamento das pretensões* periódicas ou sucessivas é a do art. 178, § 10, I-IV; porém o direito possui outras espécies, algumas das quais não têm prazo certo de prescrição, por se não poderem incluir no art. 178, § 10, I-IV.” (Pontes de Miranda, in “Tratado de Direito Privado”, Tomo 6, Bookseller, 2000, pág 152)

3. A jurisprudência da Corte quanto a essa parcela do *thema judicandum* assenta que:

“PROCESSUAL CIVIL – FGTS – JUROS PROGRESSIVOS – PRESCRIÇÃO – OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO – PARCELAS ANTERIORES AOS TRINTA ANOS DA PROPOSITURA DA AÇÃO – EXIGIBILIDADE DAS PARCELAS POSTERIORES.

1. *Prescrição das parcelas anteriores a trinta anos do ajuizamento da ação.*
2. *Nas obrigações de trato sucessivo, que se renovam mês a mês, o termo inicial da prescrição segue a mesma sistemática.*
3. *Ação para cobrança de juros progressivos, cuja prescrição, pela regra, tem início a cada mês, no dia em que era obrigação da CEF creditar em conta.*
4. *Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido.”*

(REsp 806.137PE, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02.03.2007)

“FGTS. TAXA PROGRESSIVA DE JUROS. SÚMULA 154STJ. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA 210STJ.

[...]

– Tratando-se a condenação de incidência sucessiva (de renovação mensal), a prescrição atinge apenas as parcelas ou créditos constituídos antes dos trinta anos que antecederam a propositura da ação.

– Recurso especial conhecido e provido.”

(REsp 739.174PE, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, DJ 27.06.2005)

“PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. FGTS. JUROS PROGRESSIVOS. OPÇÃO FEITA ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI N. 5.705/71. PRESCRIÇÃO. OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. PARCELAS ANTERIORES AOS TRINTA ANOS DA PROPOSITURA DA AÇÃO. EXIGIBILIDADE DAS PARCELAS POSTERIORES.

[...]

4. *Nas obrigações de trato sucessivo, a violação do direito dá-se, também, de forma contínua, renovando-se o prazo prescricional em cada prestação periódica não-cumprida, de modo que cada uma pode ser fulminada isoladamente pelo decurso do tempo, sem, no entanto, prejudicar as posteriores. Aplicando-se esse raciocínio à hipótese em exame, conclui-se que a prescrição atingiu tão-somente o direito de exigir o pagamento das parcelas anteriores aos trinta anos que antecederam o ajuizamento da demanda.*

[...]

(REsp 793.925PE, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 06.02.2006)

PROCESSUAL CIVIL. TESE RECURSAL. FALTA. PREQUESTIONAMENTO. FGTS. TAXA PROGRESSIVA DE JUROS. PRESCRIÇÃO. SÚMULA 210STJ.

1. *Os temas inseridos nos artigos 295, IV, 301, X, 333, II e 358 do Código de Processo Civil não foram objeto de debate pela Corte a quo. Incidência das Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal.*

2. *Os depósitos para o Fundo de Garantia possuem natureza de contribuição social e de trinta anos o prazo prescricional das ações, conforme entendimento consubstanciado na Súmula 210 desta Corte.*

3. *Não há prescrição do fundo de direito de pleitear a aplicação dos juros progressivos nos saldos das contas vinculadas ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço-FGTS, porquanto o prejuízo do empregado renova-se mês a mês, ante a não-incidência da taxa de forma escalonada, mas tão só das parcelas vencidas antes dos trinta anos que antecederam à propositura da ação. Precedente: REsp 739.174PE, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, publicado no DJU de 27.06.05.*

4. *Recurso especial conhecido em parte e provido.”*

(REsp 795.392PE, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 20.02.2006)

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07STJ. FGTS. JUROS PROGRESSIVOS. PRESCRIÇÃO TRINTENÁRIA. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. HONORÁRIOS. ART. 29-C DA LEI 8.036/90, COM REDAÇÃO DADA PELA MEDIDA PROVISÓRIA 2.164-4/01. AÇÕES AJUIZADAS ANTES DE 27.07.2001. INAPLICABILIDADE.

[...]

2. *Na ação para cobrança de juros progressivos sobre depósitos do FGTS, por se referir a relação jurídica de trato sucessivo, a prescrição é contada a partir de cada parcela, aplicando o entendimento das súmulas 85STJ e 443STF.*

[...]”

(REsp 805.860CE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 02.05.2006)

4. *In casu*, o pedido é claríssimo tanto que a correção é pedida em confronto com cada período em que houve o recolhimento e o creditamento dito a menor. A autora esclarece que pretende as diferenças entre os recolhimentos efetivados entre 01.12.1977 a 31.12.1984; 01.01.1985 a 31.12.86 e 01.01.1987 a 31.12.1993 – créditos convertidos em ações nas assembleias mencionadas no minucioso voto da ministra Eliana Calmon.

5. Sob essa ótica forçoso convir que *“o que a parte elegeu como fundamento da sua pretensão foi a correção incorreta do seu crédito que restou por contaminar os juros, e a própria conversão em número de ações insuficientes”*.

6. Consecutivamente, a lesão noticiada era de forma continuada e a prescrição, *a fortiori*, sucessiva e autônoma; é dizer: a cada creditamento a menor ocorria uma lesão e por conseguinte, exsurgia uma pretensão que ensejava ação exercitável sujeita a um prazo prescricional.

7. É cediço na ideologia das obrigações que as mesmas nasceram para serem extintas, diferentemente dos direitos reais que se propõem à perpetuidade.

8. Decorrência lógica é a exegese que se empresta às regras prescricionais, porquanto, consoante a mais abalizada doutrina do tema *verbis*: *“Os prazos prescricionais servem à paz social e à segurança jurídica. Não destroem o direito, que é; não cancelam, não apagam as pretensões; apenas, encobrendo a eficácia da pretensão, atendem à conveniência de que não perdure por demasiado tempo a exigibilidade ou a acionabilidade.”* (Pontes de Miranda, *Tratado*, t. VI, p. 101 *apud* José Carlos Barbosa Moreira, *Temas de Direito Processual*, Nona Série, Editora Saraiva, 2007, pág. 9, *sem grifo no original*).

9. Recurso Especial da Eletrobrás provido, para acolher a prescrição. Prejudicado o exame dos demais recursos.

ACÓRDÃO:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, após o voto-vista da Sra. Ministra Denise Arruda, por maioria, vencidos a Sra. Ministra Relatora e o Sr. Ministro Humberto Martins, dar provimento ao recurso especial das Centrais Elétricas Brasileiras SA – Eletrobrás e julgar prejudicado o recurso da Fazenda Nacional, nos termos do voto do Sr. Ministro Luiz Fux, que lavrará o acórdão.

Votaram com o Sr. Ministro Luiz Fux os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e Herman Benjamin.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região).

Afirmou suspeição o Exmo. Sr. Ministro Castro Meira.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro José Delgado.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 26 de março de 2008(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator p/ Acórdão

(Ementa publicada no DJe de 16.06.2008).

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. PAGAMENTO DE INDENIZAÇÃO POR HORAS TRABALHADAS. INCIDÊNCIA.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP N. 670.514 - RN
(20070305676-7)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

EMBARGANTE: EDSON MORAIS DE SOUZA

ADVOGADO: SÉRGIO CAPISTRANO DE MIRANTE MONTE

EMBARGADO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: THALLES FIGUEIREDO SOARES DA SILVA E
OUTRO(S)

EMENTA:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. INDENIZAÇÃO POR HORAS EXTRAS. TRABALHADAS. PETROBRÁS IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. EMBARGOS NÃO-PROVIDOS

1. Em exame embargos de divergência opostos contra acórdão da Segunda Turma desta Corte de Justiça para discutir questão acerca da incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos a título de verba indenizatória sobre horas extras trabalhadas – IHT paga a funcionário da Petróleo Brasileiro S.A – Petrobrás. Afirma-se que o pagamento recebido possui

natureza de indenização compensatória de caráter civil para ressarcir folgas não-gozadas, em razão da não-implantação de novo turno de trabalho pela referida sociedade, de forma que o julgado embargado, ao não reconhecer a não-incidência do imposto de renda sobre tais verbas, mostrou-se contrário a outros julgados da Primeira Turma e da própria Segunda Turma, merecendo, pois, o acolhimento e provimento dos presentes embargos de divergência a fim de que seja uniformizado o entendimento acerca da matéria controversa nos autos. Impugnação ofertada pela embargada.

2. Apesar da denominação “Indenização por Horas Trabalhadas – IHT”, é a natureza jurídica da verba que definirá a incidência tributária ou não. O fato gerador de incidência tributária, conforme dispõe o art. 43 do CTN, sobre renda e proventos, é tudo que tipificar acréscimo ao patrimônio material do contribuinte, e aí estão inseridos os pagamentos efetuados por horas-extras trabalhadas, porquanto sua natureza é remuneratória, e não indenizatória.

3. O caso em questão não se amolda às possíveis isenções de imposto de renda previstas no art. 6º, V, da Lei 7.713/88, bem como no art. 14 da Lei 9.468/97.

4. A Primeira Seção deste Tribunal, no julgamento dos EREsp 695.499/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, em 09/05/2007, pacificou a tese de que as verbas pagas a título de indenização por horas trabalhadas possuem caráter remuneratório e configuram acréscimo patrimonial, e ensejam, nos termos do art. 43 do CTN, a incidência de imposto de renda.

5. Precedentes desta Corte Superior: REsp 939.974/RN, Rel. Min. Castro Meira, DJ 28.08.2007; AgRgREsp 666.288/RN, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 23.10.2007; AgRgREsp 978.178/RN, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 31.10.2007; EREsp 695.499/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin,

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, por unanimidade, conhecer dos embargos, mas lhes negar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. A Sra. Ministra Eliana Calmon e os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda, Hum-

berto Martins, Herman Benjamin e Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 28 de maio de 2008 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator

(Ementa publicada no DJe de 16.06.2008).

CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. RECONHECIMENTO POR DECISÃO JUDICIAL. CESSÃO DE CRÉDITOS PARA TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL N. 870.482 – RS (20060159590-6)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE: H. KUNTZLER E COMPANHIA LTDA. E OUTRO

ADVOGADO: MARCELO PINTO RIBEIRO E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: DOLIZETE FÁTIMA MICHELIN E OUTRO(S)

EMENTA:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 567, II, DO CPC. CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. FASE EXECUÇÃO. LITISCONSÓRCIO NECESSÁRIO. CESSÃO DE CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO NÃO-PROVIDO.

1. Cuida-se de recurso especial interposto por H Kuntzler e Companhia Ltda. e outro contra acórdão emanado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região alegando violação do artigo 567, II, do Código de Processo Civil, além de dissídio pretoriano. As recorrentes defendem que a melhor interpretação que se pode fazer do art. 567, II, do CPC é no sentido de que, em se tratando de processo de execução, a aplicação das regras do processo de conhecimento só tem lugar na hipótese de não conflitar com o rito procedimental daquele; e a norma subsidiária constante no art. 42, § 1º, do CPC, não se aplica ao processo de execução pelo simples fato de já se encontrar

definida no processo de cognição a obrigação patrimonial da parte vencida. Contra-razões ofertadas. Recurso admitido.

2. Como bem salientado no acórdão recorrido: “A formação de litisconsórcio posterior excepciona o princípio da *perpetuatio legitimationis*, sendo admissível somente quando se tratar de litisconsórcio necessário. Esse existe quando, por disposição legal ou pela natureza da relação jurídica de direito material, o juiz tiver que decidir a lide de modo uniforme para todas as partes, nos termos do art. 47, *caput*, 1ª parte, do CPC.”

3. O crédito-prêmio de IPI possui natureza escritural e legislação específica que disciplina a sua constituição, reconhecimento e eventual utilização de forma muito mais restrita que os demais créditos obrigacionais o que resulta na impossibilidade de se constituírem objeto de cessão de crédito.

4. A compensação de créditos tributários só poder ser realizada pela empresa que obteve a certificação judicial do crédito-prêmio, não por aquele que os adquiriu de terceiros, sendo necessária a concordância da Fazenda Nacional para que as cessionárias integrem o pólo ativo da execução. Precedentes: REsp 331.369/SP, Primeira Turma, DJ 05.11.2001, p. 95; REsp 962.096 – RS, desta relatoria, julgado em 04/10/2007.

5. Recurso especial não-provido.

ACÓRDÃO:

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, por maioria, vencido o Sr. Ministro Luiz Fux, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão e Teori Albino Zavascki (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Denise Arruda (RISTJ, art. 162, § 2º, primeira parte).

Brasília (DF), 06 de março de 2008 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator

(Ementa publicada no DJe de 30.06.2008).

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO NO MOMENTO EM QUE O VALOR É EMPREGADO EM FAVOR DA EMPRESA BRASILEIRA.

PROCESSO N.: 16327.001116/2006-17

RECURSO N.: 158959

MATÉRIA: IRPJ E OUTRO – EX(S): 2002 E 2003

RECORRENTE: BANCO SAFRA S.A.

RECORRIDA: 4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

SESSÃO DE: 16 DE ABRIL DE 2008

ACÓRDÃO N.: 101-96.652

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
– IRPJ

ANOS-CALENDÁRIOS: 2001 E 2002

DECADÊNCIA A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados por empresa controlada sediada no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não na data do auferimento dos lucros pela empresa controlada.

LUCROS NO EXTERIOR. EMPREGO DO VALOR. DISPONIBILIZAÇÃO

– Os lucros auferidos no exterior por intermédio de coligadas e controladas devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real da empresa nacional. O momento é diferido até a data em que forem disponibilizados tais lucros. O emprego do respectivo valor em favor da investidora brasileira caracteriza disponibilização, para fins de tributação.

LUCRO NO EXTERIOR – DISPONIBILIZAÇÃO-EMPREGO – A expressão “o emprego do valor, em favor da beneficiária.” contida no artigo 1º, § 2º, “b”, item 4, da Lei 9.532/97 abrange os casos em que o emprego do valor foi feito pela própria beneficiária.

VARIAÇÃO CAMBIAL – De acordo com as normas especiais que regem matéria, os lucros da controlada no exterior são computados, para fins de tributação da controladora no Brasil, no lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem

sido disponibilizados, convertidos pela taxa de câmbio das datas de encerramento dos balanços da controlada em que foram apurados.

CSSL – Aplica-se à CSLL o que foi decidido quanto ao IRPJ, uma vez que as razões discutidas são as mesmas para ambos os lançamentos.

JUROS DE MORA. SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula 1º C.C. n. 4).

Recurso parcialmente provido.

Por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência dos lucros disponibilizados até 31 de dezembro de 2000. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir as exigências a título de ausência de adição ao lucro líquido de lucros auferidos no exterior (infrações 1 e 2), o Conselheiro Aloysio Percinio da Silva acompanha a relatora pelas suas conclusões.

Antonio José Praga de Souza – Presidente

Sandra Maria Faroni – Relatora

(1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes).

(Ementa publicada no DOU de 08.08.2008, p. 30).

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. APURAÇÃO DE PREÇO MÉDIO. AJUSTE COM BASE EM OPERAÇÕES COM PESSOAS VINCULADAS. IMPOSSIBILIDADE.

PROCESSO N.: 16327.001319/2001-07

RECURSO N.: 155121

MATÉRIA: IRPJ E OUTRO – EX(S): 1998

RECORRENTE: SCHERING DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA.

RECORRIDA: 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

SESSÃO DE: 17 DE ABRIL DE 2008

ACÓRDÃO N.: 101-96.665

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. Na determinação do preço de transferência mediante o método PRL, devem ser observados os procedimentos previstos na legislação pertinente ao tema.

ACORDO INTERNACIONAL E LEGISLAÇÃO INTERNA. Ainda que a opção da lei brasileira por métodos específicos fechados possibilite, em alguns casos, não alcançar, rigorosamente, o “preço de concorrência”, não há conflito entre o artigo 9º do acordo para evitar dupla tributação celebrado com a Alemanha e a legislação interna.

PRL. APURAÇÃO DO PREÇO MÉDIO. A lei é peremptória ao estabelecer que, para fins de apuração do preço de referência com base no PRL, só podem ser consideradas as operações com pessoas não vinculadas. O ajuste apurado com base em operações com pessoas vinculadas está em desacordo com a lei, não podendo prosperar.

MULTA-RELEVAÇÃO. Não havendo lei específica dispensando a multa, conforme exige o § 6º do art. 150 da Constituição, não há como relevá-la.

Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir o ajuste referente aos produtos Clarograf e Magnograf.

ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA

Presidente

SANDRA MARIA FARONI

Relatora (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes).

(Ementa publicada no DOU de 08.08.2008, p. 31).

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RECURSO CONTRA DECISÃO DESFAVORÁVEL. EFEITO SUSPENSIVO PREVISTO NO ART. 151, III, DO CTN.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP N. 850.332 - SP
(20080045787-0)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

EMBARGANTE: MUNICÍPIO DE PORTO FELIZ

ADVOGADO: WAGNER RENATO RAMOS E OUTRO(S)

EMBARGADO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: AKIRA UEMATSU E OUTRO(S)

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO INDEFERIDA PELA ADMINISTRAÇÃO. RECURSO ADMINISTRATIVO PENDENTE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. FORNECIMENTO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA.

1. As impugnações, na esfera administrativa, a teor do CTN, podem ocorrer na forma de reclamações (defesa em primeiro grau) e de recursos (reapreciação em segundo grau) e, uma vez apresentadas pelo contribuinte, têm o condão de impedir o pagamento do valor até que se resolva a questão em torno da extinção do crédito tributário em razão da compensação.

2. Interpretação do art. 151, III, do CTN, que sugere a suspensão à exigibilidade da exação quando existente uma impugnação do contribuinte à cobrança do tributo, qualquer que seja esta.

3. Nesses casos, em que suspensa a exigibilidade do tributo, o fisco não pode negar a certidão positiva de débitos, com efeito de negativa, de que trata o art. 206 do CTN.

4. Embargos de divergência 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 “A Seção, por unanimidade, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.” Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) e José Delgado votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília-DF, 28 de maio de 2008 (Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON

Relatora

(Ementa publicada no DJe de 12.08.2008).

**EMPRESA SEM EMPREGADOS. EXIGIBILIDADE DA CSL.
ART. 195, INCISO I, DA CF/88, COM A REDAÇÃO ORIGINAL.**

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 535.650-7 (472)

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. EROS GRAU

AGTE.(S): ASSEJUR GIACOMINI, QUEIROZ E SILVA – ADVO-
GADOS ASSOCIADOS

ADV.(A/S): CLÁUDIO NUNES DA SILVA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN – MARIA DA GRAÇA HAHN

DECISÃO: A Turma, a unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. Presidiu, este julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie. 2ª Turma, 24.06.2008.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEI N. 7.689/98. ARTIGO 195, I, DA CB/88. REDAÇÃO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA EC n.20/98. REFERÊNCIA A EMPREGADOR. PESSOA JURÍDICA SEM EMPREGADOS. EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO.

1. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o vocábulo “empregador”, inserido na redação original do artigo 195, I, da Constituição do Brasil, compreende a pessoa jurídica empregadora em potencial. Precedentes.

Agravo regimental a que se nega provimento.

(Ementa publicada no DJe STF n. 162/2008, divulgado em 14/08/2008, circulação em 15.08.2008, p. 63).

**RESERVA CONSTITUÍDA EM VIRTUDE DE REAVALIAÇÃO
DE BENS DO ATIVO DE COLIGADA OU CONTROLADA. DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. INCLUSÃO NO PERÍODO-BASE EM
QUE O CONTRIBUINTE ALIENAR OU LIQUIDAR O INVESTI-**

MENTO OU UTILIZAR A RESERVA PARA AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL. TRIBUTAÇÃO.

RECURSO ESPECIAL N. 1.027.799 – CE (20080023760-9)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: MARCOS ALEXANDRE TAVARES MARQUES MENDES E OUTRO(S)

RECORRIDO: J MACEDO COMÉRCIO ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES

ADVOGADO: ANDREA CHIEREGATTO E OUTRO(S)

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA.

1. Há incidência tributária sobre o negócio jurídico que resulta na incorporação de bens de sócios para aumentar o capital da pessoa jurídica.

2. Aplicação do princípio da legalidade. Aumento de renda.

3. Precedentes: REsp 41.314RS; REsp 260.499RS; REsp 142.853SC.

4. Recurso parcialmente conhecido e, na parte conhecida, provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 03 de junho de 2008 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator

(Ementa publicada no DJe de 19.08.2008, p. 1).

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PESSOA FÍSICA. NECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PESSOAL.

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA N. 2005.51.01.018512-0

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL FRANCISCO PIZZOLANTE

APELANTE: EDITH CUNHA MAGALHÃES E OUTROS

ADVOGADO: SANDRO MACHADO DOS REIS E OUTROS

APELADO: UNIÃO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL

ORIGEM: VIGÉSIMA OITAVA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (200551010185120)

EMENTA:

CONSTITUCIONAL, PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO ADMINISTRATIVA VIA POSTAL. RECEBIMENTO POR TERCEIROS. PESSOA FÍSICA. TEORIA DA APARÊNCIA. INAPLICABILIDADE. ALEGAÇÃO DE EXTRAVIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO INEQUÍVOCA DE QUE A PARTE FOI CIENTIFICADA DOS ATOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

1. Mandado de segurança impetrado para que a autoridade coatora conheça da impugnação administrativa que pretende interpor contra o auto de infração lavrado pela Secretaria da Receita Federal, nos autos do processo administrativo de n. 15374.002785/2004-16, onde lhe é exigido o recolhimento de valores do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, sob a alegação de nulidade das intimações.

2. O objetivo mediato da impetrante é o reconhecimento da nulidade das intimações que lhe foram endereçadas durante a tramitação do processo administrativo n. 15374.002785/2004-16, para fins de conhecimento e posterior análise da impugnação ao auto de infração que teria sido indevidamente lavrado, a ser apresentada na instância administrativa, ao argumento de que as mesmas (intimações) teriam sido extravaiadas e, por conseqüência, violados os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

3. A sentença proferida, adotando como razões de decidir a fundamentação da decisão que indeferiu o pedido de liminar, concluiu que seria incabível uma interpretação restritiva da noção de domicílio, uma vez que as

correspondências endereçadas à apelante foram recebidas pelos porteiros do prédio onde a mesma residia, que seria ônus da representante da impetrante o recolhimento periódico das missivas enviadas à representada, em razão do estado de saúde desta, e, por fim, que os Tribunais reconheceriam a validade da intimação feita pelos correios com aviso de recebimento e recebida pelo porteiro do prédio ou empregado no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, nos termos do Decreto 70.235/72.

4. Não se pode olvidar a existência da denominada teoria da aparência, criação jurisprudencial endossada pelo Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual é válida a citação realizada na pessoa que se identifica como representante legal da empresa, sem ressalvas (AgRg no Ag 909.383/RJ, Rel. Ministro FERNANDO GONÇALVES, QUARTA TURMA, julgado em 19.02.2008, DJ 03.03.2008 p. 1), sendo forçoso reconhecer, de plano, sua inaplicabilidade ao caso concreto, tendo em vista que se trata de pessoa física, em relação à qual o ato de notificação (esfera administrativa) ou de citação (órbita jurisdicional) se submete a regramento próprio (artigo 23, do Decreto n. 70.235/72 e artigo 223, parágrafo único, primeira parte, do Código de Processo Civil, respectivamente), e não de pessoa jurídica.

5. A questão da prova do recebimento da intimação no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo (artigo 23, II, do Decreto n. 70.235/72) é regra que se coaduna e se completa com a prevista no artigo 223, parágrafo único, primeira parte, do Código de Processo Civil, segundo a qual “A carta será registrada para entrega ao citando, exigindo-lhe o carteiro, ao fazer a entrega, que assine o recibo.”, quanto mais não seja porque a Constituição Federal assegura, expressamente e de forma igualitária, em processo judicial e administrativo (artigo 5º, LV), o exercício do contraditório e da ampla defesa, o que somente será possível com a ciência inequívoca da instauração do processo ou de qualquer ato nele praticado.

6. Se a Constituição Federal não distingue as garantias a serem observadas durante o trâmite dos processos judiciais ou administrativos, e se a legislação específica de um e de outro tratam de tema similar (ciência de sua existência ou de atos a serem praticados) de forma diversa, não há dúvidas de que o mandamento constitucional, que, aliás, prevalece sobre qualquer uma das referidas legislações, restaria melhor observado com o reconhecimento de que a notificação deveria ter sido entregue diretamente ao destinatário, ou seu representante legal, e não deixada aos cuidados de terceiros, como no

caso concreto, em atenção ao princípio *ubi eadem ratio ibi idem ius* (Onde há a mesma razão, deve-se empregar o mesmo direito).

7. Não se trata, diversamente do afirmado na sentença, de restringir o conceito de domicílio, mas, sim, de interpretação sistemática e conciliatória das normas em questão, de modo a conferir-lhes maior eficácia e aplicabilidade prática, em consonância com o texto constitucional vigente, na medida em que a conclusão do processo administrativo, sem que à parte tenha sido, indubitavelmente, facultada a oportunidade de exercer seu direito de defesa, mostra-se viciada por flagrante violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

8. O Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência no sentido de que a observância dos referidos postulados constitucionais tem que ser cabalmente demonstrada, o que não ocorreu na hipótese dos autos, e o Superior Tribunal de Justiça, em julgado mais recente que aqueles colacionados pela recorrida em suas contra-razões, entendeu que, notadamente em se tratando de pessoa física, não deve restar dúvidas de que o objetivo buscado com a notificação judicial ou administrativa foi alcançado, em razão das graves conseqüências daí advindas.

9. É de se ressaltar que a entrega das correspondências em mãos de terceiros e seu aparente extravio, tendo em vista o conteúdo específico nelas contido e a possibilidade de acesso ao mesmo (conteúdo) por aqueles (terceiros), qual seja, informações acerca da existência de eventuais débitos tributários, além da possibilidade de configurar violação à garantia constitucional do sigilo de dados (CRFB/88, artigo 5º, XII), poderia acarretar, ao menos em tese, violação à intimidade da impetrante (CRFB/88, artigo 5º, X), e o dano moral daí decorrente, cuja “concretização se dá quando alguém tem ofendido, por ato de terceiro, o seu decoro ou a sua auto-estima, a causar desconforto, aborrecimento ou constrangimento, não importando, em princípio, a envergadura desses dissabores.” (STF – RE 364631 – RS – 2ª T. – Rel. Min. Carlos Velloso – J. 28.06.2005).

10. Apelo conhecido e provido.

ACÓRDÃO:

Vistos e relatados os presentes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma Especializada do Tribunal Regional Federal

da 2ª. Região, por unanimidade, dar provimento ao recurso, na forma do Relatório e do Voto, que ficam fazendo parte do presente julgado.

Rio de Janeiro, 19 de agosto de 2008 (data do julgamento).

FRANCISCO PIZZOLANTE

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no DJU de 27.08.2008, p. 66).