

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO V - EDIÇÃO 18 - JUNHO 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 Rafael Faber Fernandes e André Rodrigues Bertacchi
Diretor responsável Marcelo Magalhães Peixoto
Impressão e acabamento Gráfica Palas Athena
Tiragem 3000

Todos os direitos desta edição reservados a

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

CONSELHO EDITORIAL

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 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-curriculo 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.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| AUTORES | 11 |
| ARTIGOS | 13 |
| OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DE REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS (<i>FUSÃO E INCORPORAÇÃO</i>) NO ÂMBITO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR | |
| <i>Adolpho Bergamini</i> | 15 |
| 1. Introdução | 15 |
| 2. Firmando premissas: possibilidades de enquadramento de instituições de ensino superior como sociedades empresárias, limitadas ou por ações | 17 |
| 3. Reflexos tributários | 19 |
| 4. Conclusão | 32 |
| A ZONA FRANCA DE MANAUS E OS “BENS DE INFORMÁTICA” | |
| <i>Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho</i> | 35 |
| 1. Colocação do problema | 35 |
| 2. A proteção constitucional da Zona Franca de Manaus | 35 |
| 3. Inconstitucionalidade das Leis Federais n. 8.428, de 23 de outubro de 1991, e 8.387, de 30 de dezembro de 1991 | 40 |
| 4. Inconstitucionalidade da Lei Paulista n. 6.347, de 01 de março de 1989 | 45 |
| 5. Inconstitucionalidade do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto Paulista n. 45.490, de 30 de novembro de 2000 | 50 |
| 6. Inconstitucionalidade da Resolução SF n. 04/98, de 16 de janeiro de 1998 | 53 |
| 7. Inconstitucionalidade das Resoluções SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006, e SF n. 16, de 28 de março de 2007 | 54 |
| 8. Conclusões | 55 |
| 9. Bibliografia | 56 |
| AS PREMIAÇÕES DO MARKETING DE INCENTIVO E A (NÃO-) INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS | |
| <i>Diego Diniz Ribeiro</i> | 57 |

| | |
|---|-----|
| 1. Introdução ao problema | 57 |
| 2. Delimitação de premissas | 58 |
| 3. O conteúdo semântico dos signos “salário” e “remuneração” | 63 |
| 4. Do confronto do salário e da remuneração com os prêmios ofertados em campanhas de marketing de incentivo | 67 |
| 5. Conclusões | 72 |
| | |
| COFINS – ISENÇÃO DAS SOCIEDADES DE ADVOGADOS E DEMAIS PROFISSÕES REGULAMENTADAS | |
| <i>Frederico de Moura Theophilo</i> | 75 |
| 1. Circunscrição do tema | 75 |
| 2. O art. 56 da Lei n. 9.430/96 não revogou o inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91, sendo com ele compatível | 79 |
| 3. Conclusões | 100 |
| | |
| FEDERALISMO FISCAL, TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS CONSTITUCIONAIS E DESENVOLVIMENTO REGIONAL: UMA ANÁLISE EM PROL DA EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS | |
| <i>Karla Marques Pamplona</i> | 103 |
| 1. Introdução | 103 |
| 2. Estado Democrático de Direito e Federalismo Fiscal: transferências intergovernamentais como instrumento de atenuação das desigualdades socio-econômicas regionais | 103 |
| 3. As transferências intergovernamentais | 108 |
| 4. Os Fundos de Participação dos Municípios e os Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal | 113 |
| 5. Pontos negativos dos Fundos de Participação e propostas de modificação dos critérios em prol do desenvolvimento regional | 115 |
| 6. Considerações finais | 121 |
| 7. Bibliografia | 122 |
| | |
| O MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO, QUANDO DA REMESSA DE RECURSOS PARA O EXTERIOR A TÍTULO DE <i>ROYALTIES</i> | |
| <i>Rodrigo César Marinho</i> | 125 |

| | |
|---|------------|
| 1. Introdução | 125 |
| 2. Histórico de Instituição da <i>CIDE-Royalties</i> | 126 |
| 3. Breve análise constitucional de validade da <i>CIDE-Royalties</i> | 128 |
| 4. O fato jurídico tributário da <i>CIDE-Royalties</i> | 130 |
| 5. Conclusões | 139 |
| | |
| PARECERES | 141 |
| | |
| ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS QUE CEDE, MEDIANTE REMUNERAÇÃO, PARTE DE SUAS INSTALAÇÕES PARA INCREMENTAR TURISMO NA CIDADE - O PRODUTO DA ARRECADAÇÃO É DESTINADO EXCLUSIVAMENTE AO ATENDIMENTO DE SEUS OBJETIVOS SOCIAIS, NUM QUADRO DE 13.000 ASSOCIADOS - NÃO HÁ DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NEM REMUNERAÇÃO DA DIRETORIA - REGIME TRIBUTÁRIO PARA AS OPERAÇÕES PRÓPRIAS E AS DE OUTRA NATUREZA, CUJOS RECURSOS SÃO DESTINADOS EXCLUSIVAMENTE AO OBJETO SOCIAL - PARECER | |
| <i>Ives Gandra da Silva Martins</i> | 143 |
| 1. Consulta | 143 |
| 2. Resposta | 144 |

JURISPRUDÊNCIA

169

| | | | |
|---|-----|---|-----|
| ACÓRDÃOS – INTEIRO TEOR | 171 | EMENTAS | 219 |
| GATT. PREVALÊNCIA DO ACORDO DE COMÉRCIO SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA. ART. 98 DO CTN. ABRANGÊNCIA. | 171 | IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. | 219 |
| IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2º, DO CTN E 74 DA MP. 2.158-35/2001. | 193 | CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. ALÍQUOTA ZERO. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES. VEDAÇÃO. ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N. 10.147/2000. CONSTITUCIONALIDADE. | 221 |
| DESPACHOS | 207 | TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. PRODUTOS DE PERFUMARIA E HIGIENE PESSOAL. ALÍQUOTA ZERO. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES. VEDAÇÃO. ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N. 10.147/2000. CONSTITUCIONALIDADE. | 222 |
| MULTA DE 75% DO VALOR DO DÉBITO. EFEITO CONFISCATÓRIO. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. | 207 | AQUISIÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DESÁGIO. TRIBUTAÇÃO PELO PIS. | 222 |
| PRECATÓRIO NÃO-PAGO NO VENCIMENTO. PODER LIBERATÓRIO. ART. 78 DO ADCT. PODER LIBERATÓRIO. | 211 | CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI E ICMS. NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. LEI N. 9.718/98. | 224 |
| DÉBITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA E NÃO EXECUTADO. OFERECIMENTO DE CARTA DE FIANÇA PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. | 212 | IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA – INAPLICABILIDADE. | 225 |
| PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS: MATERIAIS UTILIZADOS PELOS EMPREGADOS. INSUMO DO PROCESSO PRODUTIVO. CONCESSÃO DA TUTELA ANTECIPADA | 215 | DESMEMBRAMENTO DE DUAS EMPRESAS EXISTENTES NA MESMA ÁREA. DIVISÃO DE ATIVIDADES COM OBJETIVO DE RACIONALIZAÇÃO. SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA. | 225 |
| CSLL. EXPORTAÇÃO. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. | 218 | | |

| | | | |
|--|-----|--|-----|
| PRAZO DECADENCIAL. IRPJ. APURAÇÃO TRIMESTRAL. ENTREGA DA DCTF. | 226 | DIREITO TRIBUTÁRIO. ART. 17 DA LEI N. 11.033/2004. PIS E COFINS. DIREITO AO CREDITAMENTO EM REGIME NÃO CUMULATIVO SUJEITO A INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE | 237 |
| ADESÃO A PARCELAMENTO ESPECIAL DURANTE O PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO. | 227 | EXECUÇÃO FISCAL. OFERECIMENTO DE TÍTULOS DA ELETROBRÁS À PENHORA. IMPOSSIBILIDADE. | 238 |
| TAXA DE COLOCAÇÃO DE ANTENAS DE TELEFONES CELULARES CRIADA POR MUNICÍPIO. FISCALIZAÇÃO PRIVATIVA DO PODER CONCEDENTE. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA. | 228 | EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DE BEM POR CARTA FIANÇA. POSSIBILIDADE A QUALQUER MOMENTO. DESNECESSIDADE DE CONCORDÂNCIA DO EXEQÜENTE. | 240 |
| HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO FISCAL. CUMULAÇÃO DOS HONORÁRIOS DA EXECUÇÃO COM OS HONORÁRIOS DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO. LEGALIDADE. | 229 | | |
| APLICAÇÃO DO CÓDIGO CIVIL NA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. | 230 | | |
| PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ESCOLHA DO MÉTODO DE APURAÇÃO. LIMITE LEGAL. | 231 | | |
| INCORPORAÇÃO DE EMPRESA – AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO – NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EM “EMPRESA VEÍCULO”. | 233 | | |
| JUROS. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. LIMITE PARA FINS TRIBUTÁRIOS. ART. 22 DA LEI N. 9430-96. | 234 | | |
| MULTA. COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. POSSIBILIDADE. ART. 74 DA LEI N. 9.430/96. | 236 | | |

AUTORES

COORDENADOR GERAL DA REVISTA

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

RESPONSÁVEL PELA JURISPRUDÊNCIA DA REVISTA

GUILHERME CEZAROTI

Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela USP

Membro do IPT e do Conselho Científico da APET

Advogado em São Paulo

ADOLPHO BERGAMINI

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

Advogado

CARLOS ALBERTO DE MORAES RAMOS FILHO

Procurador do Estado do Amazonas

Representante Fiscal no Conselho de Recursos Fiscais da Secretaria de Fazenda do Estado do Amazonas

Professor de Direito Financeiro e Tributário e de Direito Econômico no Centro Universitário de Ensino Superior do Amazonas (CIESA) e de Direito Tributário da Escola Superior da Magistratura do Amazonas (ESMAM).

Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (CIESA) e pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

DIEGO DINIZ RIBEIRO

Especialista em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET

Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP

Advogado com atuação na área tributária, em São Paulo/SP

FREDERICO DE MOURA THEOPHILO

Professor

Especialista em Política e Administração Tributária pela Escola

Interamericana de Administração Pública da FGV

Advogado

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie e UNIFMU e da Escola de
Comando e Estado Maior do Exército

Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio
do Estado de São Paulo, da Academia Paulista de Letras e do Centro de
Extensão Universitária (CEU)

KARLA MARQUES PAMPLONA

Mestra em Direito pela Universidade Federal do Pará

Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária de
São Paulo

Assessora jurídica da Secretaria de Governo do Estado do Pará

Professora da Faculdade do Pará – FAP

RODRIGO CÉSAR MARINHO

Professor da Escola Paulista de Direito

Especialista em Direito Tributário

Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de
São Paulo

Advogado em São Paulo

ARTIGOS

OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DE REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS (*FUSÃO E INCORPORAÇÃO*) NO ÂMBITO DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR

Adolpho Bergamini

1. Introdução

O tema proposto no presente trabalho é analisar os principais efeitos tributários decorrentes da possibilidade de instituições de ensino superior, estrangeiras ou nacionais, fazerem jus aos procedimentos de fusão e incorporação, próprios de sociedades por ações ou sociedades limitadas.

A pertinência do tema se revela na medida em que o ramo educacional se exhibe, nos tempos atuais, como nicho de mercado potencialmente lucrativo, o que aflora o interesse de grupos econômicos internacionais interessados em investir nessa área e marca o mercado pela concorrência acirrada. Alie-se a isso a taxa de inadimplência experimentada recentemente, o que demanda parcerias em razão da incapacidade de investimentos na atividade.

Justamente em razão desses fatores, as instituições de ensino se deparam com a necessidade de se valerem de métodos de concentração de mercado, como fusões e incorporações, sem o que comprometerão a continuidade de suas atividades.

O risco social é desmesurado. Eventual bancarrota das instituições de ensino, em face da escassez de recursos para reinvestimento na própria atividade, tem como efeito direto a prejudicialidade de pesquisas científicas, redução da marcha do desenvolvimento educacional, empobrecimento do corpo docente universitário e conseqüente desestímulo à carreira do magistério, além da disponibilização no mercado de profissionais com má formação intelectual. Some-se aos argumentos o fato de que o Brasil é, comprovadamente, o país cuja população tem a menor taxa de inscritos em cursos de nível superior, do que decorre que se está à beira do caos cul-

tural, caso de fato seja concretizada a falência das instituições de ensino.

Há, ainda, evidente risco econômico a ser enfrentado. É que, tal e qual as empresas, as instituições de ensino superior fazem circular riquezas, direta ou indiretamente, por meio de contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros e fornecedores de todo gênero. Além disso, gira em torno das instituições de ensino grande massa assalariada, o que denota a importância econômico-social de sua estruturação.

E mesmo com tamanha importância, as instituições de ensino são impelidas a se enveredar nas agruras do mercado desprovidas das prerrogativas conferidas pelo ordenamento jurídico a outros agentes, como a flexibilização do sistema societário rígido atualmente vigente.

As instituições de ensino têm, como as demais pessoas jurídicas, sua estruturação societária determinada por rigores formais de modelos certos, determinados e preexistentes. Partiremos da premissa segundo a qual elas (as instituições de ensino) podem se valer dos diferentes tipos jurídicos de organização societária, fazendo-o de acordo com os paradigmas já preestabelecidos – associações ou sociedades.

A nós essa premissa se afigura aceitável e verdadeira, afinal, em face da competitividade acirrada, os métodos de reorganização societária são tão necessários para as instituições de ensino como o são para as empresas em geral, tendo-se em conta que suas respectivas estruturas organizacionais são equivalentes, além do que seus percalços financeiros são os mesmos e os objetivos podem ser semelhantes – o lucro.

A busca de lucratividade pelas instituições, frise-se, está autorizada pelas disposições dos arts. 170, 207 e 209, todos da Constituição Federal. Segundo eles, se o ensino é livre à iniciativa privada, desde que atendidas certas condições, deve-se impor à atividade educacional o princípio da livre iniciativa, consistente no livre exercício de qualquer atividade econômica. Até porque, não fosse assim, haveria flagrante descumprimento do art. 207 da Constitui-

ção Federal, que confere autonomia administrativa e financeira às instituições de ensino.

Seguindo-se essa vereda, é possível semear a tese de que não há porquê instituições de ensino superior não se utilizarem de fusões ou incorporações. É que, se a Constituição Federal determina que o ensino é livre à iniciativa privada (art. 209) e, por outro lado, a livre iniciativa de mercado é garantida pela própria Constituição Federal (art. 170, parágrafo único), conclui-se que instituições de ensino superior podem ser regidas pelo regramento do direito comercial, podendo assumir a forma de sociedade limitada empresária e/ou por ações.

Mas qual o impacto fiscal dessas modificações, que a toda evidência são radicais e certamente modificam as estruturas econômicas da instituição de ensino? Isso é justamente o que será examinado com acuidade doravante.

Ide-se ao estudo.

2. Firmando premissas: possibilidade de enquadramento de instituições de ensino superior como sociedades empresárias, limitadas ou por ações

O art. 209 da Constituição Federal autoriza a exploração do ensino pela iniciativa privada. O princípio da livre iniciativa, por sua vez, vai regrado pelo art. 170, parágrafo único, da Constituição Federal, que garante a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica.

Indo-se às legislações infraconstitucionais, tem-se que o art. 981 do Código Civil regra que celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. Já o art. 2º da Lei n. 6.404/76 dispõe que pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrária à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

Pois bem. O cotejo desses dispositivos dá conta de que as instituições de ensino superior podem explorar economicamente a prestação de serviços educacionais, inclusive de maneira comercial.

Podem, ainda, ser regradas pela legislação comercial e assumir formas de sociedade empresária, seja limitada ou por ações.

Assim, para a implementação de reorganizações societárias em instituições de ensino superior, haveria de se observar simplesmente os procedimentos previstos nos arts. 227 e seguintes da Lei n. 6.404/76, caso se trate de instituição de ensino superior constituída sob a forma de sociedade por ações.

Caso fosse instituição de ensino superior constituída sob a forma de sociedade limitada, haveria a aplicação dos arts. 1.116 e 1.119 do Código Civil, que tratam respectivamente da incorporação e fusão nas sociedades limitadas. Entretanto, as disposições do Código Civil não são completas, havendo omissões cuja complementação vem da interpretação análoga da Lei n. 6.404/76.

Nem se diga que haveria eventual cunho social se sobrepondo ao interesse comercial no ensino superior. É que o art. 208, I, da Constituição Federal dispõe que apenas o ensino fundamental é dever do Estado, porquanto revestido de elementos eminentemente sociais. A educação superior, ao contrário, é entregue à iniciativa privada, que a prestará mediante autorização.

A anotação é de grande valia, pois dessa forma há perfeita subsunção entre as previsões normativas referentes às formas de reorganização societária e instituições de ensino superior. Não haveria entraves a serem superados, caso assumissem a forma empresarial, até mesmo a de sociedade por ações.

As agruras para se levar a cabo a fusão e/ou incorporação surgirão quando se estiver diante de duas ou mais instituições de ensino constituídas sob tipos jurídicos diferentes, como uma associação em face de uma sociedade. Aí sim o cumprimento do objetivo é realmente desafiado.

As aflições decorrem do fato de tais tipos societários terem disciplinas jurídicas próprias, que diferem em tudo o que consta no regramento das sociedades limitadas e das sociedades por ações, inclusive suas finalidades. O estabelecimento da analogia legal entre tais regramentos é difícil porque os pontos em comum entre as legislações respectivas são escassos.

É que o art. 53 do Código Civil dispõe que se constituem as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não-econômicos, havendo, aí, franca oposição aos arts. 981 do Código Civil e 2º da Lei n. 6.404/76.

Ora, se duas ou mais instituições de ensino que queiram implementar operações de reorganização societária que não tenham sequer a mesma finalidade, não podem, obviamente, unirem esforços para um objetivo comum, justamente porque não há coincidência de objetivos.

Por essa razão é de bom alvitre que as instituições de ensino constituídas sob a forma de associação ou fundação sejam convertidas para sociedade, isso para viabilizar as operações de reorganização societária. O inverso não é aconselhável porque é no regime jurídico das sociedades que está previsto um esboço de fusão e incorporação no Código Civil, cuja complementação vem no corpo da Lei n. 6.404/76.

Assentadas essas premissas, é mister analisar o objetivo da reorganização societária a ser realizada por instituições de ensino superior.

3. Reflexos tributários

O efeito imediato da transformação da instituição de ensino em sociedade de fins lucrativos para, posteriormente, adotar uma das formas de reorganização societárias, é a perda da sua condição “de assistência social sem fins lucrativos”. O efeito subsequente é a assunção da responsabilidade tributária pelos créditos tributários não pagos pelas empresas fusionadas ou incorporadas referentes aos períodos anteriores à reorganização societária.

Esses são os temas doravante abordados.

3.1. A perda das imunidades tributárias

Atualmente, já está consagrado o entendimento de que a relação tributária entre o Estado e o contribuinte não é um poder irrestrito do primeiro em desfavor do segundo e, por essa razão,

deve obedecer ao regramento constitucional vigente e às vedações ali contidas, em sua maioria destinadas ao Fisco.

Nessa vereda é que se diz que o poder de tributar encontra limitações na própria Constituição Federal. Entre tais limitações estão as “imunidades tributárias”, que consistem na exclusão da competência tributária dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) em relação a certos bens, pessoas e fatos.¹

A imunidade relativa às instituições de ensino e de assistência social sem fins lucrativos está prescrita no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, *in verbis*:

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

[...]

VI. instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Os requisitos de que dispõe a lei são aqueles previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional,² lei complementar que é, posto que o art. 146, II, da Constituição Federal reserva à lei complementar a competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

-
1. BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 11.
 2. “Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: 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. § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

José Eduardo Soares de Melo³ nota que a proibição de finalidade lucrativa deve ser compreendida no sentido de que os objetivos institucionais não perseguem o lucro – implicador de caráter mercantil – que, naturalmente, pudesse acarretar o posterior repasse ou distribuição aos sócios. É normal e compreensível que as instituições de beneficência – como quaisquer outras entidades de natureza assemelhada – colimem sempre um resultado positivo de suas atividades para poderem aprimorar e incrementar os serviços.

Mas esses resultados positivos, para não serem caracterizados como lucros, não podem receber outra destinação senão a própria atividade exercida pela instituição de ensino, sob pena de ser ofendido o art. 14, I, do Código Tributário Nacional.

Evidentemente, a transformação da instituição de ensino em uma sociedade passível de sofrer reorganização societária, cujo objetivo primordial é justamente o lucro, tem o condão de eliminar o direito à fruição da imunidade tributária que, frise-se, não se restringe apenas aos impostos, mas também às contribuições sociais disciplinadas pelo art. 195 da Constituição Federal, nos termos do § 7º do citado artigo.

3.1.1. A imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal

Para se fazer jus à essa imunidade é necessário que, além do cunho assistencialista-social, as entidades sejam também tidas como beneficentes, na forma estabelecida na lei infraconstitucional.

Logo, o que se revela importante é perquirir qual a natureza jurídica das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, definir seu regramento jurídico, bem como conceituar o que sejam “entidades beneficentes” e as ilicitudes imiscuidas na regulamentação infraconstitucional do art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Conforme o art. 195, *caput*, da Constituição Federal, o constituinte de 1988, ao estabelecer o financiamento da seguridade social, imputou seu custeio a toda sociedade, de forma direta e indireta.

3. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 124.

A instrumentalização do financiamento direto ocorre por meio do pagamento de valores estabelecidos pela lei, em cumprimento do dever de satisfazer as contribuições sociais. O trabalhador e demais segurados da previdência social (art. 195, II) contribuem para a seguridade social com base em sua remuneração. Já o empregador, a empresa ou a entidade a ela equiparada, contribui com base em sua folha de salários e rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, sobre o faturamento, as demais receitas e o lucro. Essa é regra matriz das contribuições destinadas à seguridade social.

Tais contribuições são tidas como tributos, porquanto se enquadram no conceito do citado art. 3º do Código Tributário Nacional. Pois bem, no mesmo momento em que foi instituída a contribuição destinada ao custeio da seguridade social, a ser financiada por toda a sociedade, direta ou indiretamente, o constituinte excluiu essa obrigação de entidades beneficentes de assistência social, conforme disposto no § 7º:

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, das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Em um primeiro exame, vê-se que são duas as questões relevantes em torno do dispositivo: 1) o texto menciona o termo “isenção” ao invés de “imunidade”, impropriedade essa que vem a refletir na regulamentação infraconstitucional; 2) foi incluído o requisito “entidade beneficente” ao gozo do benefício do art. 195, § 7º, visto que a imunidade de impostos, prevista no art. 150, VI, c, também da Constituição Federal, se reporta apenas às “entidades de assistência social sem fins lucrativos”, não fazendo menção ao requisito “beneficente”.

Segue a análise dos pontos controvertidos.

3.1.1.1. A imunidade-implícita no termo “isenção”, prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, e sua regulamentação pelo Código Tributário Nacional.

Embora o constituinte tenha se valido do termo “isenção”, a expressão está empregada no sentido de “imunidade”. É que, conforme lecionado por Roque Antonio Carrazza,⁴ está-se diante de uma hipótese constitucional de não-incidência tributária, sendo que a designação técnica desse fato jurídico é “imunidade”.

José Eduardo Soares de Melo⁵ também doutrinou sobre o mote ao dispor que o benefício do art. 195, § 7º, se constitui em autêntica imunidade, por se tratar de impedimento à competência tributária, em razão de sua raiz constitucional, sendo irrelevante a utilização do vocábulo “isenção” por parte da constituinte.

Esse entendimento recebeu o aval do Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, nos autos do ROMS n. 22.192-9, 1ª Turma, julgado em 28 de novembro de 1995:

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social – contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que preenchidos os requisitos fixados em lei.

O tema ganha importância quando se analisa o texto legal a regulamentar o dispositivo constitucional em apreço. É que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do art. 195 só se refira a “lei” sem qualificá-la como complementar – e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, c, da Constituição Federal – essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no art. 146, II (“cabe à lei complementar [...] II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”), deve ser interpretada em conjugação

4. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 724.

5. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 129.

com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a serem observados pelas entidades que vierem a pleitear o benefício.⁶

Roque Antonio Carrazza⁷ vem a corroborar o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal, ao dizer que a referida lei, dita no texto constitucional, só pode ser complementar (nunca ordinária), justamente porque vai regular uma imunidade tributária, que é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Como é sabido, as limitações constitucionais ao poder de tributar só podem ser reguladas por meio de lei complementar, nos moldes do art. 146, II, da Constituição Federal.

A regulamentação indigitada vem no Código Tributário Nacional, especificamente no art. 14. O entendimento foi adotado pelo Min. Marco Aurélio Mello no voto lançado nos autos da ADIN n. 2.028-5/DF, que disse ser o art. 14 do CTN o dispositivo legal hábil a regulamentar o art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Fê-lo também o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp n. 495.975/RS, relator Ministro José Delgado.

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - INSS - IMUNIDADE - ENTIDADE BENEFICENTE DECLARADA DE UTILIDADE PÚBLICA - CTN ART. 14 - CONSTITUIÇÃO FEDERAL ART. 195, § 7 - 1. Sendo a Entidade Beneficente declarada de utilidade pública, não se submete à obrigação de recolher quota patronal de contribuição social ao INSS, em face da imunidade tributária que lhe é conferida pelo art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em consonância com o art. 14 do Código Tributário Nacional. 2. Na espécie, o Tribunal recorrido, mediante exame do substrato probatório, verificou o suprimento, pela Instituição Beneficente, de todos os requisitos legitimadores à concessão da imunidade tributária referenciada, sendo certo que o reconhecimento de tal condição deve operar efeito *ex tunc*, uma vez que se limita a declarar situação anteriormente existente. 3. Recurso Especial conhecido e desprovido. (STJ - RESP 495975 - RS - 1ª T. - Rel. Min. José Delgado - DJU 20 de outubro de 2003 - p. 00198) JCTN.14 JCF.195 JCF.195.7

6. Trecho do despacho liminar proferido pelo Min. Moreira Alves nos autos da ADIN n. 2.028/DF, veiculado no Informativo STF n. 193, de 16 de junho de 2000.

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

TRIBUTÁRIO – CONSTITUCIONAL – MANDADO DE SEGURANÇA – LEI EM TESE – IMUNIDADE – INSTITUIÇÃO BENEFICENTE – QUOTA-PATRONAL – ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – 1. Ressalte-se que não é caso de mandado de segurança contra Lei em tese, porque se pretende afastar os efeitos da medida provisória no caso concreto, sendo o presente via idônea para se evitar a exigência da contribuição discutida, presentes os pressupostos que autorizam a utilização do mandamus. Precedentes deste Tribunal. 2. A imunidade prevista no art. 195, § 7º é condicionada aos pressupostos estatuidos por Lei, e deve ter natureza complementar, por obediência ao princípio da hierarquia de Leis. 3. As alterações implementadas pela Lei n. 8.212/1991, art. 55, inciso III, pela Lei n. 9.732/1991 e pela Lei n. 10.260/2001, estão eivadas de inconstitucionalidade. 4. A Lei n. 9.732/1991 teve a sua eficácia suspensa, em decisão liminar proferida na ADIN n. 2.028-5/DF, Relator Ministro Moreira Alves, referendada, por unanimidade, pelo Plenário da Suprema Corte (DJ de 16.06.2000, pág. 30, Julgamento em 11.11.1999), e a Lei n. 10.260/2001 também está com sua eficácia suspensa, em virtude do julgamento unânime da ADIN n. 2545-7-DF pelo mesmo colegiado (Relatora Ministra Ellen Gracie, DJ de 07.02.2003 PÁG. 21). 5. Ademais, a instituição preenche os requisitos estatuidos pela Lei pela doutrina. 6. Apelação e remessa oficial desprovidas. (TRF 1ª R. – AMS 38000012687 – MG – 4ª T. – Rel. Des. Fed. Carlos Olavo – DJU 24.09.2003 – p. 77) JCF.195 JCF.195.7

Quer dizer que já está consagrado o entendimento sobre a regulamentação do art. 195, § 7º, pelo Código Tributário Nacional, mormente o art. 14. A conclusão vem do exame do art. 146, II, da Constituição Federal, que estabelece a competência da lei complementar para regulamentar as limitações ao poder de tributar.

3.1.1.2. A conceituação do que seja uma “entidade beneficente de assistência social”

O art. 203 da Constituição Federal vem a dizer que a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: a proteção

à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiências e a promoção de sua integração à vida comunitária; a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meio de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família.

A esse rol foram acrescentados os serviços de saúde e de educação pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADIN n. 2.028/DF. O Tribunal entendeu que entidade beneficente, para efeito da imunidade prevista no § 7º do art. 195 da CF, abrange não só as de assistência social que tenham por objetivo qualquer daqueles enumerados no art. 203 da CF, como também as entidades beneficentes de saúde e educação, tendo em vista que entidade de assistência social é toda aquela destinada a assegurar os meios de vida aos carentes.

Já o art. 150, VI, c, da Constituição Federal relata que devem se beneficiar da imunidade de impostos as entidades de assistência social sem fins lucrativos. O art. 14 do Código Tributário Nacional, por sua vez, regra que, para fazerem jus ao benefício da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, as entidades devem aplicar integralmente no país seus rendimentos, remunerar seus quadros de acordo com as condições usuais de mercado e manter escrituração regular, conforme o art. 14 do Código Tributário Nacional.

Conjugando-se os preceitos, é possível dizer que uma entidade beneficente de assistência social é aquela que se dedica a uma das atividades descritas no art. 203 da Constituição Federal e na ADIN n. 2.028/DF, que não tenha fins lucrativos e que preencha os elementos do art. 14 do Código Tributário.

Mesmo assim, há pequena corrente que sustenta ser requisito a gratuidade do serviço prestado pela entidade que pleiteia a imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, bem como que não haja remuneração de seus administradores. Fundamentam o posicionamento no art. 55 da Lei n. 8.212/91.

Esta não parece ser a solução adequada, já que, conforme examinado, a legislação ordinária (como a Lei n. 8.212/91) não pode, de maneira alguma, regulamentar qualquer matéria referente às li-

mitações constitucionais ao poder de tributar porque competência para tanto está reservada à lei complementar, nos moldes do art. 146, II, da Constituição Federal.

Mas trabalharemos com a hipótese da possibilidade do trato da matéria pela Lei n. 8.212/91, como quer a corrente minoritária, ou seja, que o preceito constitucional sobre a imunidade está regulado no art. 55 da Lei n. 8.212/91, na redação anterior à da Lei n. 9.732/98, que teve a eficácia suspensa pelo pleno do STF, na ADIN n. 2.028-5, com base em inconstitucionalidade material por limitar o direito previsto na Constituição.

Nessa situação hipotética, as entidades que gozam da imunidade do § 7º do art. 195 da CF/88, de acordo com o art. 55 da Lei n. 8.212/91, são as que prestam serviços relativos à assistência social em sentido amplo (englobando educação e saúde), de forma gratuita às pessoas carentes, em atividade tipicamente filantrópica, ainda que não o façam exclusivamente desta forma, ou seja, mesmo que parte dos serviços sejam prestados a pessoas não carentes mediante pagamento (TRF 4ª R. – AC n. 2001.71.12.003052-1 – RS – 2ª T. – Rel. Des. Fed. João Surreaux Chagas – DJU 06 de agosto de 2003, p. 154).

Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto⁸ complementaram o conceito, ao dizer que o vocábulo “beneficente” tem por fim deixar patente que a instituição deve assistir carentes e necessitados, provendo uma ou algumas de suas necessidades (assistência médica, odontológica, jurídica etc). As atividades da entidade devem ser parcialmente beneméritas, dedicadas a esses fins, pois, conforme lembram os autores, não é necessário que a gratuidade envolva grandes percentuais. A afirmativa é justificada pelo fato de que, para prover a necessidade de uns poucos, é necessário contar com os recursos de muitos.

Também Roque Antonio Carrazza⁹ se pronunciou a respeito ao dizer que os serviços assistenciais prestados não devem ser necessariamente gratuitos. Deveras, somente a circunstância de cobrar por

8. BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 109.

9. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 726.

eles, dos que podem pagar, não desnatura a entidade beneficente de assistência social, muito menos para os fins do art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Nada impede que obtenha receitas positivas, exatamente para reinvesti-las na consecução de seus elevados objetivos.

Na ADIN n. 2.028/DF, já citada, também houve pronunciamento quanto ao mote. Conforme explicado pelo Ministro Marco Aurélio Mello, “entidade beneficente de assistência social não é apenas instituição filantrópica”. Depreende-se de sua interpretação que, a teor do § 7º do art. 195, instituição beneficente de assistência social é gênero do qual entidade filantrópica é espécie.

Como lembrado pelo Ministro Marco Aurélio, é despropositado pretender que os serviços prestados por instituições de educação e de assistência social sejam sempre gratuitos. Esse despropósito fica mais visível se tomarmos em conta um fato singelo: se os serviços prestados por essas instituições fossem (sempre) gratuitos, de nada valeria a imunidade. Fossem gratuitos, não teriam preço; não tivessem preço, jamais poderiam ser objeto de tributação.¹⁰

Quer dizer que é possível que a gratuidade seja extensiva apenas àqueles tidos como carentes e que, aos que não o forem, haja a cobrança pelo serviço prestado. Nesse caso, deve-se sempre ter em mente a razoabilidade.

A questão parece ter sido pacificada pelo art. 10 da Lei n. 11.096/04¹¹ (fruto da conversão da MP n. 213/04) que, ao instituir o

10. BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 111.

11. “Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais. § 1º A instituição de que trata o *caput* deste artigo deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde. § 2º Para o cumprimento do que

Programa Universidade para Todos – PROUNI – definiu claramente o conceito de entidades beneficentes de assistência social.

Outra questão é o quesito da não-remuneração dos administradores para se fazer jus ao benefício. O art. 55 da Lei n. 8.212/91 também condiciona a fruição da desoneração tributária à ausência de remuneração a qualquer título dos profissionais que a administram – os administradores.

A exigência é descabida. Tenha-se em conta que, conforme lembrado por José Eduardo Soares de Melo,¹² a própria Administração Federal, em decisão proferida no Parecer Normativo CST n. 71/73, do Ministério da Fazenda, já havia tomado na devida conta a causa remuneratória, no sentido de que

nada obsta, contudo, que a instituição imune remunere os serviços necessários à sua manutenção, sobrevivência e funcionamento como os realizados por administradores, professores e funcionários. Esses pagamentos não desfiguram ou prejudicam o gozo de imunidade visto não serem vedados por lei, mas é de se exigir rigorosamente, que a remuneração seja paga tão somente como contraprestação pela realização de serviços ou execução de trabalhos, sem dar margem a se traduzir tal pagamento em distribuição de parcela ou das renda da instituição.

dispõe o § 1º deste artigo, serão contabilizadas, além das bolsas integrais de que trata o *caput* deste artigo, as bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudante enquadrado no § 2º do art. 1º desta Lei e a assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa. § 3º Aplica-se o disposto no *caput* deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instalados a partir do 1º (primeiro) processo seletivo posterior à publicação desta Lei. § 4º Assim que atingida a proporção estabelecida no *caput* deste artigo para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e sequencial de formação específica da instituição, sempre que a evasão dos estudantes beneficiados apresentar discrepância em relação à evasão dos demais estudantes matriculados, a instituição, a cada processo seletivo, oferecerá bolsas de estudo integrais na proporção necessária para restabelecer aquela proporção. § 5º É permitida a permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a 1/5 (um quinto) das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno.”

12. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética. 2003, p. 130.

Roque Antonio Carrazza,¹³ por sua vez, vem a dizer que não se afasta da imunidade a remuneração dos funcionários, bastando que ela esteja de acordo com as chamadas “leis de mercado”.

3.1.1.3. A perda da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal

Em havendo transformação da instituição de ensino em uma sociedade para, posteriormente, operar-se a reorganização societária da instituição de ensino por uma das formas estabelecidas na legislação societária, haverá não só a perda da imunidade em relação aos impostos (IRPJ, IPTU, IPVA, ISS etc.), mas também a perda da imunidade em relação às contribuições sociais de que tratamos neste tópico.

3.2. A responsabilidade por sucessão – art. 132 do CTN

Além da perda das imunidades, a transformação da instituição de ensino em uma sociedade com a posterior operacionalização de fusão ou incorporação sujeitará a entidade à assunção da responsabilidade pelos créditos tributários não pagos pela empresa que com ela participou da reorganização societária. E, para essa empresa, por sua vez, haverá a assunção de responsabilidade pelos créditos tributários eventualmente inadimplidos pela instituição de ensino, especialmente os tributos sujeitos à retenção na fonte que não o foram ou, caso tenha havido a retenção, não tenham sido repassados ao Erário (a imunidade anteriormente vigente não alberga a responsabilidade pela retenção na fonte instituída às instituições de ensino, como, por exemplo, o IRRF, INSS incidente sobre a folha de pagamentos etc.).

Realmente, de acordo com o art. 132 do Código Tributário Nacional, a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável

13. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, São Paulo, 2002, p. 727.

pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Em relação a esse ponto, há uma controvérsia: as multas impostas às empresas participantes das reorganizações societárias são sucedidas juntamente com os tributos?

Para alguns, as reorganizações societárias têm o condão de transferir apenas os tributos propriamente, assim definidos pelo art. 3º do Código Tributário Nacional como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda nacional ou cujo valor se possa exprimir, instituída em lei, cobrada por meio de atividade administrativa plenamente vinculada e que não constitua sanção por ato ilícito”, o que excluiria as multas. Sustentam, ainda, que todo e qualquer tipo de pena não pode ser transferida a terceiros, sob pena de violação ao art. 5º, XLV, da Constituição Federal.

Há alguns julgados que se afiliaram a esta corrente. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. MULTA PUNITIVA POR ATOS PRATICADOS PELA EMPRESA SUCEDIDA. As multas punitivas impostas à empresa sucedida não se incluem na responsabilidade da empresa sucessora, dado seu caráter sancionatório pessoal e subjetivo. Não pode o sucessor suportar um castigo (ou punição) aplicado ao sucedido, autor da infração fiscal tributária, de natureza regulamentar, traduzido em multa não moratória. Precedentes: AC 89.01.236658-3 (4ª Turma, rel. Juiz Leite Soares). Apelo improvido (TRF 1ª Região, 4ª Turma, AC 101-90/BA, rel. Gomes da Silva, DJU 12 de dezembro de 1991, p. 31.977).

TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO DE EMPRESA. IMPROCEDÊNCIA DOS EMBARGOS DE TERCEIRO, CONSOANTE A PROVA ACOSTA À EXECUÇÃO FISCAL. Tributo e multa não se confundem, pois esta tem o caráter de sanção, inexistente naquele e, assim, não é devida multa na responsabilidade tributária do sucessor. Recursos negados. (TRF 1ª Região, 4ª Turma, AC 23658-89/MG, rel. Juiz Leite Soares, DJU 09 de abril de 1990).

Mas, para outra corrente, as multas compreendem o crédito tributário, uma vez que o art. 142 do Código Tributário Nacional

determina que, na apuração do crédito tributário, a autoridade administrativa competente deve, além de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e calcular o montante do tributo devido, aplicar a penalidade cabível.

Nessa vereda também foram proferidas algumas decisões. Vejamos:

EXECUÇÃO FISCAL. MULTA MORATÓRIA. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. O sucessor tributário é responsável pela multa moratória, aplicada antes da sucessão. Recurso conhecido e provido. (STJ, 1ª Turma, REsp 000.307-90/RS, rela. Min. Garcia Vieira, DJU 01 de novembro de 1990, p. 13.245)

TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO. MULTA MORATÓRIA. É de responsabilidade da sociedade incorporadora o pagamento da multa de caráter moratório devida pela incorporada. (TRF, 4ª Região, 2ª Turma, AC 0418196-92/RS, rel. Juiz Teori Albino Zavascki, DJU 23 de julho de 1997, p. 56.284)

Embora reconheçamos que o tema é deveras controvertido, afiliamo-nos a essa segunda corrente, segundo a qual, a despeito do art. 132 se referir ao termo “tributos”, a responsabilidade da incorporadora abrange também as multas, já que ambos compõem o passivo fiscal da incorporada.

4. Conclusão

Foram delineados, no presente trabalho, os parâmetros gerais sobre fusões e incorporações, seus contornos jurídicos, bem como os reflexos dessas operações no âmbito do direito tributário. O escopo foi aclarar conceitos e peculiaridades de tema de tamanha amplitude, bem como aprofundar a discussão às questões que parecem importantes às instituições de ensino superior.

Desde o intróito foi intuitivo que a tarefa aqui desbravada não era fácil. Mas, ao final, obteve-se êxito, com as seguintes conclusões:

- i. é possível, também, que as instituições de ensino superior se revistam da forma empresária e, assim, sejam constituídas sob a forma de sociedade limitada ou por ações;
- ii. conseqüentemente, é possível estabelecer a Lei n. 6.404/76 e o Código Civil como paradigmas às fusões e incorporações de instituições de ensino superior;
- iii. o reflexo tributário geral é a sucessão das obrigações tributárias e a perda das imunidades.

Espera-se que o presente trabalho tenha contribuído de alguma maneira à elucidação do tema, uma vez que em futuro não tão longínquo essas reorganizações societárias representarão os mecanismos de sobrevivência das instituições de ensino superior no país.

A ZONA FRANCA DE MANAUS E OS "BENS DE INFORMÁTICA"

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

1. Colocação do problema

O presente artigo busca demonstrar a inconstitucionalidade de diversos dispositivos da legislação federal e do Estado de São Paulo, por afronta aos dispositivos constitucionais que protegem a Zona Franca de Manaus.

A legislação cuja inconstitucionalidade procurar-se-á demonstrar é a seguinte: a) Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991 (conhecida como Lei de Informática); b) Lei Federal n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991; c) Lei n. 6.374, de 01 de março de 1989, do Estado de São Paulo; d) Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000; e) Resoluções SF n. 04/98, de 16 de janeiro de 1998, SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006, e SF n. 16, de 28 de março de 2007, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Antes de demonstrarmos como se deu a afronta por tais normas ao Texto Constitucional, analisar-se-á, no item seguinte, a extensão da proteção constitucional dispensada à Zona Franca de Manaus.

2. A proteção constitucional da Zona Franca de Manaus

A primeira tentativa visando especificamente o desenvolvimento da Amazônia Ocidental ocorreu com a criação da Zona Franca de Manaus, por meio da Lei n. 3.173, de 06 de junho de 1957, regulamentada pelo Decreto n. 47.757, de 02 de dezembro de 1960, alterado pelos Decretos n. 51.114, de 02 de agosto de 1961, e 723, de 16 de março de 1962.

A reestruturação da ZFM, com o objetivo de torná-la mais atuante, veio a ocorrer dez anos após sua criação, quando o Go-

verno Federal, por meio do Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967 (regulamentado pelo Decreto n. 61.244, de 28 de agosto de 1967), alterou as disposições da Lei n. 3.173/1957, estabelecendo a concessão de incentivos fiscais por 30 anos, com o objetivo de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitissem seu desenvolvimento em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos.

Em 1988, com o advento da atual Constituição Federal, a manutenção da Zona Franca de Manaus foi assegurada até o ano de 2013, por meio do art. 40 e seu parágrafo único do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o que foi feito nos seguintes termos:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Tal prazo foi prorrogado por mais 10 (dez) anos, por força da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003,¹ que acrescentou ao ADCT o art. 92, assim redigido:

Art. 92. São acrescidos 10 (dez) anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Antes de procedermos à análise dos dispositivos constitucionais transcritos, é preciso destacar que as regras inseridas no ADCT encontram-se no mesmo nível que as normas constitucionais propriamente ditas, ou seja, não são consideradas normas em nada diferentes, no que respeita à sua força, das normas constantes do

1. Publicada no *D.O.U.* de 31 de dezembro de 2003.

corpo da Constituição, carecendo, como aquelas, de um tratamento científico, qual seja o correto uso das regras de interpretação.²

A interpretação dos arts. 40 e 92 do ADCT reclama, pois, a utilização de regras próprias de hermenêutica constitucional, de modo a não cercear o exercício dos direitos ali preservados.³

Da combinação dos referidos artigos do ADCT, merecem destaque as previsões no sentido da manutenção da Zona Franca de Manaus, com sua característica de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, assim permanecendo até 2023.

O Constituinte, como se vê, entendeu que a manutenção da ZFM como área de incentivos fiscais pelo prazo estabelecido no Texto Constitucional, é o instrumento adequado para atuar positivamente em direção à busca da redução das desigualdades regionais, que é um dos objetivos permanentes da República, consagrado no art. 3º, III, da Constituição Federal.

A proteção contida nos arts. 40 e 92 do ADCT não se dirige, única e exclusivamente, aos incentivos fiscais em si, mas alcança a diferenciação de regime tributário que torne mais vantajoso, da ótica fiscal, o desenvolvimento da atividade econômica naquela região do que em outras. Essa diferença no tratamento fiscal constitucionalmente reputada, necessária e adequada para enfrentar outras diferenças inversas que a região apresenta comparativamente às demais regiões do País (floresta, distância em relação aos mercados consumidores etc.).⁴

O Constituinte, nos arts. 40 e 92 do ADCT, manteve mais do que o simples texto da legislação vigente à data de sua promulgação.

-
2. DANTAS, Ivo *apud* BASTOS, Celso Ribeiro. "Zonas francas" como propostas de viabilidade econômica de áreas subdesenvolvidas: o caso brasileiro. In: BASTOS, Celso Ribeiro; TAVARES, André Ramos. *As tendências do direito público no limiar de um novo milênio*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 151.
 3. CRUZ, Vera Carla Nelson de Oliveira. Redução dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus: inconstitucionalidade. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 23, São Paulo: Revista dos Tribunais, abr.-jun./1998, p. 65.
 4. GRECO, Marco Aurélio. Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar – Incentivos à informática e ZFM (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 66, São Paulo, Dialética, mar./2001, p. 136.

Com efeito, as referidas normas constitucionais têm uma dimensão voltada para a legislação existente anteriormente à CF/1988 e outra que projeta efeitos em relação à legislação que vier a ser editada posteriormente à promulgação da CF, ou seja, no curso do prazo mencionado no art. 40 e prorrogado pelo art. 92 do ADCT.

A primeira dimensão impede que a legislação superveniente diminua o alcance das normas definidoras do regime jurídico incentivador existente à data da promulgação da CF/1988.⁵ A segunda dimensão corresponde a um critério de verificação da constitucionalidade da legislação futura, ou seja, a legislação editada no período constitucionalmente assegurado à manutenção da ZFM deve atender a essa determinação, pois, se não o fizer, padecerá do vício de inconstitucionalidade.

À vista de todo o exposto, é possível extrair algumas consequências objetivas da previsão constitucional examinada, a partir do reconhecimento de que a norma protege o passado e garante, para o futuro, uma característica que resulta de um diferencial dinamicamente aferido no tempo. Arrolamos, abaixo, o conjunto de consequências que Marco Aurélio Greco⁶ entende resultarem da garantia contida no art. 40 do ADCT:

Primeira – o conjunto inteiro de incentivos fiscais existente à data da promulgação da CF/1988 foi encampado pelo artigo 40, tornando-se insuscetível de redução ou supressão por legislação superveniente, ainda que de natureza complementar.

Segunda – E assegurada a continuidade do diferencial de tratamento, pelo prazo de 25 anos. Este diferencial só existirá efetivamente se a evolução da economia, das condições gerais do desenvolvimento e o surgimento ou ampliação da relevância de determinados setores forem acompanhados de dispositivos legais que mantenham, na ordem prática (e não apenas formalmente), os efeitos econômicos da diferenciação consagrada no art. 40.

5. GRECO, Marco Aurélio. Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar – Incentivos à informática e ZFM (Parecer). p. 137.

6. GRECO, Marco Aurélio. Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar – Incentivos à informática e ZFM (Parecer). p. 138-139.

Terceira – Se a legislação editada no curso dos 25 anos vier a conceder, no âmbito fiscal, algum incentivo, regime favorecido, exclusão de incidências etc., tais benefícios não podem ser negados à ZFM. Ela deve estar, fiscalmente, sob um regime mais vantajoso do que o aplicável às demais regiões do País e não numa condição igual ou pior. Condição igual faz desaparecer a característica; condição pior instaura característica oposta.

Quarta – Por ser uma área territorial, a ZFM abrange todos os setores econômicos compatíveis com as respectivas condições locais. Em consequência, a característica protegida pelo art. 40 alcança todos os setores econômicos que tenham empreendimentos instalados naquela área ou que nela possam vir a se instalar. Isto significa que, em todos estes setores, o tratamento fiscal deve ser mais incentivado na ZFM do que nas demais áreas do território nacional.

Quinta – A concessão de incentivos fiscais setoriais, indistintamente para empreendimentos situados em qualquer parte do país, pode se dar desde que se refira a setores de exploração incompatível com a ZFM ou que não afetem a sua economia.

Sexta – A concessão de incentivos setoriais não pode se transformar em instrumento indireto de comprometimento da característica diferencial assegurada pela CF/1988 à ZFM (é vedado suprimir a diferença). Se a legislação editada no curso dos 25 anos vier a conceder um incentivo fiscal setorial que tenha relevância para a ZFM ou que abranja empreendimentos que nela possam vir a se instalar, a previsão de um mesmo grau de incentivo fiscal, qualquer que seja a localização territorial dos empreendimentos, quebra a diferença comparativa e, por decorrência, elimina a característica garantida pelo art. 40 do ADCT.

Sétima – Havendo um incentivo setorial, a característica diferencial deve ser assegurada no âmbito interno do setor. A concessão de incentivos fiscais setoriais é compatível com o artigo 40 do ADCT se, aos empreendimentos localizados na ZFM, for assegurado um grau de incentivo maior do que o assegurado aos localizados nos demais pontos do território nacional (diferenciação positiva dentro do setor).

Ressalte-se que as referências feitas pelo autor citado ao art. 40 do ADCT também são extensivas ao art. 92 do ADCT, acrescentado ao Texto Constitucional posteriormente à elaboração e publicação do parecer cujo trecho foi acima transcrito.⁷

7. Assim, no trecho transcrito, onde se lê “25 anos”, leia-se “35 anos”.

3. Inconstitucionalidade das Leis Federais n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, e 8.387, de 30 de dezembro de 1991

O Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, que instituiu a Zona Franca de Manaus, não previu originariamente a exclusão dos bens de informática do âmbito de aplicação dos incentivos daquela região.

Destacando a redação do art. 40 do ADCT (“É mantida a Zona Franca de Manaus”), a Justiça Federal/AM asseverou em sentença:

Denote-se que a expressão utilizada evidencia a intenção do legislador em fazer perdurar a zona privilegiada com as características já existentes, sendo relevante atentar que *à época da promulgação da Carta Magna* a sistemática legal que regia esta zona de exceção *não excluía de seu âmbito de incidência os bens de informática* [...]. (grifo nosso)⁸

A Constituição de 1988 (arts. 40 e 92 do ADCT) recepcionou, pois, a redação original do Decreto-Lei n. 288/1967, não excluindo, por conseguinte, os bens de informática do âmbito de aplicação dos incentivos da Zona Franca de Manaus.

Adveio, então, a Lei n. 8.248, de 23 de outubro de 1991 (conhecida como Lei de Informática), dispondo sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação.⁹

A referida lei federal, em sua redação original, não fez qualquer menção à Zona Franca de Manaus e, ainda que tivesse feito, suas disposições não poderiam retirar qualquer benefício assegurado à Zona Franca de Manaus, pois o Decreto-Lei n. 288/1967, mantido pelo art. 40 do ADCT (e prorrogado pelo art. 92 do ADCT), não excluía de seu âmbito de incidência os bens de informática.

8. Sentença proferida pela Juíza Federal Dra. Maria Lúcia Gomes da Silva, na Ação ordinária tributária n. 2001. 12540-1.

9. Antes da Lei n. 8.248/1991, houve outra “Lei de Informática”: a Lei n. 7.232, de 29 de outubro de 1984, que dispunha sobre a Política Nacional de Informática e dava outras providências.

Sobreveio, então, a Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991,¹⁰ que alterou a redação do art. 7º do Decreto-Lei n. 288/67 e seu § 4º, que assim passaram a dispor:

Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, *salvo os bens de informática* e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota *ad valorem*, na conformidade do § 1º deste artigo, desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB).

[...]

§ 4º Para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, *salvo os bens de informática* e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa até 31 de março de 1991 ou para seus congêneres ou similares, compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), constantes de projetos que venham a ser aprovados, no prazo de que trata o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a redução de que trata o *caput* deste artigo será de oitenta e oito por cento. (grifo nosso)

A Lei n. 8.387/1991, como se vê, excepcionou do regime jurídico geral previsto para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus os bens de informática, tendo previsto, ainda, em seu art. 2º, o seguinte:

10. Publicada no *D.O.U.* de 31 de dezembro de 1991.

Art. 2º Aos bens do setor de informática, industrializados na Zona Franca de Manaus, serão concedidos, até 29 de outubro de 1992, os incentivos fiscais e financeiros previstos na Lei n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, atendidos os requisitos estabelecidos no § 7º do art. 7º do Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a redação dada por esta lei.

§ 1º Após 29 de outubro de 1992, os bens referidos neste artigo, industrializados na Zona Franca de Manaus, quando internados em outras regiões do País, estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos, de origem estrangeira e nele empregados, conforme coeficiente de redução estabelecido no § 1º do art. 7º do Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a redação dada pelo art. 1º desta lei.

§ 2º Os bens de que trata este artigo são isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), na forma do art. 9º do Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a redação dada por esta lei.

[...]

Com a Lei n. 8.387/1991 pretendeu-se, pois, a submissão dos bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus aos incentivos fiscais e financeiros da Lei n. 8.248/1991, mediante o atendimento dos requisitos estabelecidos no § 7º do art. 7º do Decreto-Lei n. 288/1967, com a redação dada pela Lei n. 8.387/1991. Tal situação perduraria até 29 de outubro de 1992, já que, depois dessa data, o regime jurídico passaria a ser o preconizado pelo § 1º do art. 2º da Lei n. 8.387/1991.

A Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991 (Lei de Informática), apesar de não conter em seu texto nenhuma norma expressa submetendo à sua sistemática os bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus ou restringindo os benefícios concedidos àquela região pela redação original do Decreto-Lei n. 288/1967 (que foi recepcionada pela Constituição de 1988), pode ensejar a interpretação segundo a qual, por ser norma “maior” (mais abrangente) que a legislação da ZFM, prevaleceria sobre esta.

Tal raciocínio, contudo, não pode prosperar, consoante leciona Xavier de Albuquerque, ex-presidente do Supremo Tribunal Federal:

[...] é falso e descabido o preconceito, que consta haver-se insinuado, de ser “lei maior” a de informática¹¹ e, por isso, dever prevalecer sobre a da Zona Franca de Manaus. Lei Maior, assim em maiúsculas e em linguagem de juristas, todavia mais literária que jurídica, consta chamar-se apenas a Constituição. Nela, o qualificativo tem caráter absoluto e universal. Não é incabível, ainda assim, o seu uso, com caráter relativo e singular, se aposto a lei que, confrontada com outra de menor hierarquia, sobreleve sobre ela [...]. Ai, porém, há superioridade de uma sobre outra na escala de hierarquia das leis, o que positivamente não ocorre entre a Lei de Informática e a da Zona Franca.

Se houvéssemos de qualificar, para compará-las, as duas leis em questão, diríamos que elas guardam características semelhantes, só que em linha invertida. Com efeito, a Lei de Informática é *especialmente geral* e *materialmente especial*, no sentido de que sua incidência abrange a totalidade especial do território brasileiro, nela compreendida a porção em que situada a Zona Franca de Manaus, mas não alcança senão um segmento da economia, isto é, o setor de informática. Ao invés, a Lei da Zona Franca é *especialmente especial* – releve-se o embaraço da articulação oral – e *materialmente geral*, no oposto sentido de que incide apenas sobre a porção espacial do território nacional em que situada a Zona Franca, mas alcança a generalidade da economia que ali viceja. (grifos no original)¹²

Assim, interpretação da Lei n. 8.248/1991 que conclua ser o seu regime aplicável à ZFM deve ser afastada por afrontar o texto da Constituição de 1988 (arts. 40 e 92 do ADCT), que recepcionou a redação original do Decreto-Lei n. 288/1967.

Já a Lei n. 8.387/1991 violou expressamente a Constituição de 1988 ao:

-
11. O autor citado, no texto transcrito, refere-se à Lei n. 7.232, de 29 de outubro de 1984, que, anteriormente à Lei n. 8.248/1991, dispunha sobre a Política Nacional de Informática. Suas lições, no entanto, são perfeitamente aplicáveis à atual Lei de Informática.
 12. ALBUQUERQUE, Xavier de. *Textos de direito público*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 72-73.

- a) excepcionar os bens de informática do regime jurídico geral previsto para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (quando alterou, em seu art. 1º, a redação do art. 7º e seu § 4º do Decreto-Lei n. 288/67);
- b) submeter, em seu art. 2º, *caput*, os bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus aos incentivos fiscais e financeiros da Lei n. 8.248/1991;
- c) instituir, em seu art. 2º, § 1º, um regime jurídico específico aos bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus.

Com efeito, a Lei Federal n. 8.387/1991 pretendeu trazer inovações ao conjunto de incentivos fiscais da ZFM existente à data da promulgação da CF/1988, o que não se afigura juridicamente possível, pois tal conjunto de incentivos foi encampado pelo art. 40 do ADCT (prorrogado pelo art. 92 do ADCT), tornando-se insuscetível de redução por legislação superveniente, como se pretendeu no caso presente.

O regime previsto na redação original do Decreto-Lei n. 288/67 (que, consoante observado anteriormente, não excluía os bens de informática do âmbito de aplicação dos incentivos da Zona Franca de Manaus), por integrar o regime jurídico anterior à CF/1988, foi encampado pelo art. 40 do ADCT, sendo, por tal razão, inalterável por legislação infra-constitucional.

Assim, na medida em que a Lei n. 8.387/1991 dispõe contrariamente ao regime encampado constitucionalmente, está contrariando os arts. 40 e 92 do ADCT, padecendo, pois, do vício de inconstitucionalidade.

Como se vê, as Leis Federais n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, e 8.387, de 30 de dezembro de 1991, violaram os arts. 40 e 92 do ADCT, pois pretenderam modificar o regime assegurado constitucionalmente à Zona Franca de Manaus, o que se afigura manifestamente inconstitucional, tal como atestado pela Justiça Federal/AM, que já teve oportunidade de reconhecer:

[...] a incompatibilidade das modificações introduzidas pelas Leis 8.387/91 e 8.248/91 quanto aos bens de informática produzidos na

Zona Franca de Manaus, pois o regime jurídico original a eles aplicado constitucionalizou-se com o art. 40 do ADCT, o qual manteve a Zona Franca com todas as suas características. O regime legal do Decreto-Lei n. 288/67 vigente quando do advento da Carta Magna de 1988 não excluía os bens de informática dos incentivos legais previstos para os bens aqui industrializados, e isto, como já dito, é ponto pacífico na jurisprudência. Não poderia legislação infraconstitucional modificar tal regime, sob pena de inconstitucionalidade. (grifo nosso)¹³

Demonstrada está, por todo o exposto, a inconstitucionalidade das Leis Federais n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, e 8.387, de 30 de dezembro de 1991, por violação aos arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da CF/1988.

4. Inconstitucionalidades da Lei Paulista n. 6.347, de 01 de março de 1989

A Lei n. 6.374, de 01 de março de 1989,¹⁴ do Estado de São Paulo, que “dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS”, ao estabelecer as alíquotas do citado imposto, assim preconiza:

Art. 34. As alíquotas do imposto, salvo as exceções previstas neste artigo, são:

I – 17% (dezessete por cento), nas operações ou prestações internas ou naquelas que se tenham iniciado no exterior;

[...]

§ 1º Nas operações ou prestações adiante indicadas, ainda que se tenham iniciado no exterior, são as seguintes as alíquotas:

[...]

13. Sentença proferida pela Juíza Federal Dra. Maria Lúcia Gomes da Silva, na Ação ordinária tributária n. 2001. 12540-1.

14. Publicada no *D.O.E.* de 02 de março de 1989.

7 – 12% (doze por cento), nas operações com implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e *produtos da indústria de processamento eletrônico de dados*, neste último caso, desde que não abrangidos pelo item 11 deste dispositivo, observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo;¹⁵

[...]

11 – 7% (sete por cento) nas operações internas com os *produtos da indústria de processamento eletrônico de dados*, fabricados por estabelecimento industrial abrangidos pelas disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991, em 13 de dezembro de 2000, e suas alterações posteriores;

[...] (grifo nosso)

O citado dispositivo, como se vê, estipula duas alíquotas para as operações internas com os produtos da indústria de processamento eletrônico de dados:

- a) 7% (sete por cento), quando tais produtos forem fabricados por estabelecimento industrial abrangido pelas disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991 (art. 34, § 1º, item 11);
- b) 12% (doze por cento) para os demais casos, desde que constantes da relação de produtos alcançados e desde que observada a disciplina de controle estabelecida pelo Poder Executivo (art. 34, § 1º, item 7).

Considerando que, consoante exposto anteriormente, os bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus, a partir de 29 de outubro de 1992, não mais se sujeitavam ao regime da Lei Federal n. 8.248/1991 (mas a um regime jurídico específico, instituído Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991 – conforme disposto no § 1º do art. 2º desta lei), conclui-se que a Lei Paulista n. 6.374/1989 estabeleceu o seguinte:

15. Redação dada pelo inciso I do art. 1º da Lei n. 9.278, de 19 de dezembro de 1995, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 1996.

a) a alíquota será de 7%, quando os bens de informática forem fabricados por estabelecimento industrial estabelecido fora da Zona Franca de Manaus (regido pela Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991);

b) a alíquota será de 12%, quando os bens de informática forem fabricados por estabelecimento industrial estabelecido na Zona Franca de Manaus (regido pela Lei Federal n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991).

Para os bens de informática – que a Lei Paulista n. 6.374/1989 denomina “produtos da indústria de processamento eletrônico” –, quando fabricados sob o regime da Lei n. 8.248/1991 (portanto, produzidos em outras localidades do território nacional, *que não a Zona Franca de Manaus*), a alíquota do ICMS nas operações internas é de 7% (art. 34, § 1º, item 11, Lei Paulista n. 6.374/1989).

No caso, porém, de produtos da indústria de processamento eletrônico de dados não compreendidos no item 11 do § 1º do art. 34 da Lei n. 6.374/1989 (portanto, aqueles produzidos fora do regime da Lei n. 8.248/1991, que é o caso dos fabricados na ZFM), a alíquota é de 12% (art. 34, § 1º, item 7, Lei Paulista n. 6.374/1989).

Ao estabelecer o referido tratamento discriminatório, a referida legislação violou o art. 152 da Constituição Federal, assim regido:

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

O dispositivo transcrito, repetindo a Constituição pretérita,¹⁶ proíbe a distinção entre contribuintes, pela prestação de serviços

16. O inciso III do art. 20 da CF/1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 1/1969, tinha a seguinte redação: “III - Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. O dispositivo transcrito, no entanto, somente referia-se a *bens*, ao contrário do atualmente em vigor, que menciona *bens e serviços*.

ou fornecimento de bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Discorrendo sobre a norma constitucional em questão, assevera Ives Gandra Martins:

Tem-se declarado que o princípio da igualdade é aquele que exterioriza o princípio da capacidade contributiva, observação que efetivamente procede. O art. 152, portanto, consagra tal perfil, posto que interdita o estabelecimento de diversidade impositiva em razão da procedência ou do destino dos bens e serviços de qualquer natureza.¹⁷

No mesmo sentido é a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho:

O art. 152 estatui uma vedação que se destina a estados e municípios, não lhes sendo permitido estabelecer *barreiras fiscais* dentro do território nacional, eis que o mercado brasileiro é comum. O país é uno, embora politicamente dividido em estados, subdivididos em municípios. Não fora a regra vedatória, é bem possível que os Estados, para proteger suas respectivas economias, imaginassem fórmulas fiscais discriminatórias, em verdadeira "guerra fiscal" onde não faltariam leilões de favores tributários (...)

[...] O objeto da limitação, pois, cifra-se em obstar 'políticas' fiscais por parte de estados e municípios, capazes de ofender os espírito federativo e o mercado comum brasileiro quando assentadas em discriminações quanto à origem ou destino de serviços e mercadorias.¹⁸

Com tal dispositivo, procurou o constituinte evitar uma forma de "guerra" entre os integrantes da Federação.¹⁹

17. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. v. 6, t. I. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 231.

18. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 305.

19. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 254.

Leciona, a respeito, Misabel Derzi:

A Constituição de 1988 declara indissolúvel a união dos Estados, Distrito Federal e Municípios que compõem a República Federativa do Brasil (art. 1º). A unidade econômico-política do território nacional é de suma relevância [...] e tem reflexos no Direito Tributário, aí se apresentando por meio de princípios que coíbem os privilégios, as distinções e as preferências entre os entes políticos da Federação, pessoas ou bens, em razão de sua procedência ou destino [...].²⁰

No mesmo diapasão é a lição de Robinson Sakiyama Barreirinhas:

[...] iria mesmo contra o princípio federativo se um Estado tributasse as circulações de mercadorias originárias de outros Estados de maneira mais onerosa que a circulação das mercadorias produzidas localmente. Ou que um Município tributasse mais pesadamente as prestações de serviços prestados a partir de outros Municípios.

O incentivo da produção e da economia local é louvável, mas não pode ser feito com discriminação aos agentes econômicos de outras localidades, nos termos do art. 152 da CF.²¹

O Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de analisar a matéria, tendo asseverado o seguinte:

Tributário. ICMS. Benefício fiscal. Redução da carga tributária condicionada à origem da industrialização da mercadoria. Saídas internas com café torrado ou moído. Decreto n. 35.528/2004 do Estado do Rio de Janeiro. Violação do art. 152 da Constituição. É plausível a alegação de contrariedade à vedação ao estabelecimento de tratamento tributário diferenciado, em face da procedência ou do destino de bens ou serviços de qualquer natureza (art. 152 da Constituição), pois o Decreto n.

20. DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 156.

21. BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Método, 2006, p. 173.

35.528/2004 do Estado do Rio de Janeiro condiciona a concessão do benefício fiscal de redução da carga tributária à origem da industrialização das mercadorias ali especificadas. (ADIN n. 3.389-MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 23 de junho de 2006)

Os itens 7 e 11 do § 1º do art. 34 da Lei Paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989, instituíram, pois, tratamento tributário discriminatório para os produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, conflitando, por conseguinte, com a garantia constitucional assegurada à ZFM pelos arts. 40 e 92 do ADCT. Para que o incentivo setorial pudesse ser considerado compatível com a garantia constitucional da ZFM, seria necessário que a legislação tivesse previsto um regime jurídico mais favorável, aplicável às correspondentes atividades que forem desenvolvidas no âmbito da ZFM, o que, como se demonstrou, não é o caso.

O art. 34 examinado, ao conceder incentivo fiscal (aliquota reduzida) ao setor de bens de informática, instituindo tratamento prejudicial à ZFM, elimina a diferença de tratamento que compõe a característica protegida pelos arts. 40 e 92 do ADCT e conflita, por conseguinte, com essas disposições constitucionais.

Assim, resta plenamente demonstrada a manifesta inconstitucionalidade dos itens 7 e 11 do § 1º do art. 34 da Lei n. 6.374, de 01 de março de 1989, do Estado de São Paulo, por violação aos arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da CF/1988.

5. Inconstitucionalidade do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto Paulista n. 45.490, de 30 de novembro de 2000

O Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/SP), aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000,²² ao estabelecer as alíquotas do citado imposto, assim preconiza:

22. Publicado no *D.O.E.* de 1º de dezembro de 2000.

Art. 52. As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas nos arts. 53, 54 e 55, são:

[...]

I – nas operações ou prestações internas, ainda que iniciadas no exterior, 18% (dezoito por cento);

[...]

Art. 53. Aplica-se a alíquota de 7% (*sete por cento*) nas operações internas com os produtos adiante indicados, ainda que se tiverem iniciado no exterior:

[...]

III – produtos da *indústria de processamento eletrônico de dados*, fabricados por estabelecimento industrial *que estivesse abrangido pelas disposições do artigo 4º da Lei federal 8.248, de 23 de outubro de 1991*, na redação vigente em 13 de dezembro de 2000 e pela redação dada a esse artigo pela Lei n. 10.176, de 11 de janeiro de 2001 (Lei n. 6.374, art. 34, § 1º, 11, na redação da 10.709/00).²³

Art. 54. Aplica-se a alíquota de 12% (*doze por cento*) nas operações ou prestações internas com os produtos e serviços adiante indicados, ainda que se tiverem iniciado no exterior:

[...]

V – implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e *produtos da indústria de processamento eletrônico de dados*, neste último caso desde que *não abrangidos pelo inciso III do art. 53*, observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidas pelo Poder Executivo; (grifo nosso)

O RICMS/SP, como se vê, estipula duas alíquotas para as operações internas com os produtos da indústria de processamento eletrônico de dados:

a) 7% quando tais produtos forem fabricados por estabelecimento industrial abrangido pelas disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991 (art. 53, III);

23. Redação dada ao inciso III pelo inciso I do art. 1º do Decreto n. 45.644, de 26 de janeiro de 2001, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2001.

b) 12% para os demais casos, desde que constantes da relação de produtos alcançados e desde que observada a disciplina de controle estabelecidos pelo Poder Executivo (art. 54, V).

Considerando que, consoante exposto anteriormente, os bens de informática produzidos na Zona Franca de Manaus, a partir de 29 de outubro de 1992, não mais se sujeitavam ao regime da Lei Federal n. 8.248/1991 (mas a um regime jurídico específico, instituído Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991 – conforme disposto no § 1º do art. 2º desta lei), conclui-se que o RICMS/SP – repetindo a Lei paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989 – estabeleceu o seguinte:

- a) para os bens de informática – que o RICMS/SP denomina “produtos da indústria de processamento eletrônico” –, quando fabricados sob o regime da Lei n. 8.248/1991 (portanto, produzidos em outras localidades do território nacional que não a Zona Franca de Manaus), a alíquota do ICMS nas operações internas é de 7% (art. 53, III);
- b) no caso, porém, de produtos da indústria de processamento eletrônico de dados não compreendidos no item 11 do § 1º do art. 34 da Lei n. 6.374/1989 (portanto, aqueles produzidos fora do regime da Lei n. 8.248/1991, que é o caso dos fabricados na ZFM), a alíquota é de 12% (art. 54, V).

O inciso III do art. 53 e o inciso V do art. 54 do RICMS/SP instituíram, pois, tratamento tributário discriminatório para os produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, caracterizando, assim, afronta ao art. 152 da CF/1988, que, como visto, proíbe a distinção entre contribuintes, pela prestação de serviços ou fornecimento de bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Ademais, ao eliminar a diferença de tratamento que compõe a característica da ZFM protegida pelos arts. 40 e 92 do ADCT, o RICMS/SP violou, de igual forma, as citadas disposições constitucionais.

Restou demonstrada, pois, a inconstitucionalidade do inciso III do art. 53 e do inciso V do art. 54 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000, por violação ao art. 152 da CF/1988 e aos arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

6. Inconstitucionalidade da Resolução SF n. 04/98, de 16 de janeiro de 1998

Regulamentando o disposto no item 7 do § 1º do art. 54 do antigo Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto n. 33.118, de 14 de março de 1991²⁴ – que reproduz o disposto no item 7 do § 1º do art. 34 da Lei paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989 –, o Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo editou a Resolução SF n. 04, de 16 de março de 1998,²⁵ que estabelece, em seu Anexo III, a relação dos produtos da indústria de processamento eletrônico de dados tributáveis com a alíquota de 12%, dentre os quais o item 26 destaca o seguinte:

ANEXO III

Relação dos Produtos da Indústria de Processamento Eletrônico de Dados
– Alíquota 12%

| Item | Discriminação | NBM/SH |
|------|------------------|-----------|
| 26. | Monitor de Vídeo | 8471.60.7 |

A partir da Resolução SF n. 04/98, de 16 de janeiro de 1998, extraem-se as seguintes conclusões:

- a) os monitores de vídeo eram considerados “produtos da indústria de processamento eletrônico de dados”;

24. O item 7 do § 1º do art. 54 do antigo Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (aprovado pelo Decreto n. 33.118, de 14 de março de 1991) corresponde ao inciso V do art. 54 do atual Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000).

25. Publicada no *D.O.E.* de 02 de janeiro de 1998.

b) os monitores de vídeo, quando fabricados sob o regime da Lei n. 8.248/1991 (portanto, produzidos em outras localidades do território nacional que não a Zona Franca de Manaus), seriam tributados com a alíquota do ICMS nas operações internas de 7% (art. 34, § 1º, item 11, Lei Paulista n. 6.374/1989);
c) os monitores de vídeo produzidos fora do regime da Lei n. 8.248/1991 (que é o caso dos fabricados na ZFM) seriam tributados com a alíquota do ICMS nas operações internas de 12% (art. 34, § 1º, item 7, Lei Paulista n. 6.374/1989).

A Resolução SF n. 04, de 16 de janeiro de 1998, ao regulamentar a item 7 do § 1º do art. 34 da Lei Paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989, cometeu a mesma inconstitucionalidade da norma regulamentada, pois consagrou o tratamento tributário prejudicial para os produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, eliminando, por conseguinte, a diferença de tratamento que compõe a característica protegida pelos arts. 40 e 92 do ADCT.

7. Inconstitucionalidade das Resoluções SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006, e SF n. 16, de 28 de março de 2007

Mais recentemente, o Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo editou a Resolução SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006,²⁶ que, em seu art. 1º, assim dispôs:

Art. 1º. Fica revogado o item 26 do Anexo III da Resolução SF-4/98, de 16 de janeiro de 1998.

Tal revogação, consoante esclarece o art. 2º da Resolução SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006, produziria efeitos a partir de 1º

26. Publicada no *D.O.E.* de 30 de dezembro de 2006. Ressalte-se que, apesar da Resolução SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006, fazer referência em sua ementa ao “item 7 do § 1º do art. 54 do Regulamento do ICMS”, tal dispositivo corresponde ao *antigo* RICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto n. 33.118, de 14 de março de 1991, *que já não mais vigorava quando da edição da Resolução SF n. 46, de 29.12.2006*. A referência, no caso, deveria ser feita ao *inciso V do art. 54 do atual Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo* (aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000).

de abril de 2007. No entanto, editou-se a Resolução SF n. 16, de 28 de março de 2007, que adiou o início da eficácia da Resolução SF n. 46/2006 para 01 de maio de 2007.

A supressão do item 26 do Anexo III da Resolução SF-4/98, de 16 de janeiro de 1998, afasta os monitores da disciplina do item 7 do § 1º do art. 34 da Lei paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989, vale dizer, da aplicação da alíquota de 12% nas operações internas e, assim, quando tais produtos forem fabricados por estabelecimento industrial e estabelecido na Zona Franca de Manaus (por não ser abrangido pelas disposições do art. 4º da Lei Federal n. 8.248, de 23 de outubro de 1991) sujeitar-se-ão à alíquota de 17% nas operações internas (art. 34, I, da Lei paulista n. 6.374, de 01 de março de 1989) (ou de 18% – art. 52, I, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000) e não de 7%, aplicável quando tais produtos forem praticados em outras partes do País.

Assim, pelo exposto, evidencia-se a inconstitucionalidade da Resolução SF n. 46, de 29 de dezembro de 2006, e da Resolução SF n. 16, de 28 de março de 2007, por violação aos arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da CF/1988.

8. Conclusões

Por tudo quanto foi exposto no presente estudo, tem-se por plenamente demonstrada a inconstitucionalidade das Leis Federais n. 8.248, de 23 de outubro de 1991 (conhecida como Lei de Informática) e n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991, da Lei n. 6.374, de 01 de março de 1989, do Estado de São Paulo, e do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000), bem como das Resoluções SF n. 04/98, de 16 de janeiro de 1998, n. 46, de 29 de dezembro de 2006, e n. 16, de 28 de março de 2007, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, por afronta aos arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da CF/1988, que asseguram especial proteção à Zona Franca de Manaus, mediante a manutenção de seu regime diferenciado pelo prazo de 35 anos a partir da promulgação

da Constituição, sendo que a Lei Paulista n. 6.374/1989 e o RICMS/SP afrontam, ainda, o disposto no art. 152 da CF/1988.

9. Bibliografia

ALBUQUERQUE, Xavier de. *Textos de direito público*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Método, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro; TAVARES, André Ramos. *As tendências do direito público no limiar de um novo milênio*. São Paulo: Saraiva, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. v. 6. t. I. São Paulo: Saraiva, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CRUZ, Vera Carla Nelson de Oliveira. Redução dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus: inconstitucionalidade. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 23. São Paulo: Revista dos Tribunais, abr.-jun./1998, p. 64-66.

GRECO, Marco Aurélio. Reedição de medidas provisórias e abuso do poder de legislar – Incentivos à informática e ZFM (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 66, São Paulo: Dialética, mar./2001, p. 130-156.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

AS PREMIAÇÕES DO MARKETING DE INCENTIVO E A (NÃO-)INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Diego Diniz Ribeiro

1. Introdução ao problema

É cada vez mais comum, no universo empresarial, a preocupação dos líderes de determinadas empresas em motivar seu público interno, tais como empregados e colaboradores, tendo por finalidade a criação de um ambiente de trabalho mais harmônico e produtivo.

Assim, tem se tornado crescente a contratação de terceiros especializados para prestar serviços de planejamento e implementação de campanhas e eventos motivacionais dentro das empresas. É o chamado marketing de incentivo.¹

Os empregados e colaboradores que se destacam em uma determinada campanha são premiados por sua atuação. Tal premiação pode ser simplesmente simbólica, com a entrega de um troféu ou certificado, bem como também pode ser traduzida financeiramente, seja pelo pagamento em pecúnia, seja pela entrega de cartões de

1. O economista Luiz Gonzaga de Mello Belluzzo afirma que “as mudanças nas condições de concorrência ocorridas nas últimas três décadas suscitaram alterações profundas na organização interna das empresas

[...]

Essas mudanças estruturais na economia mundial, nas condições de concorrência e na natureza da matriz tecnológica provocaram alterações correspondentes na divisão do trabalho, suscitando o rápido crescimento da participação direta e indireta do setor de marketing promocional na formação de renda e criação de empregos.

[...]

Nesse contexto, o sobredito catedrático ressalta que o marketing de incentivo vem sendo empregado para incrementar resultados, desenvolver e conscientizar pessoal, agilizar mudanças e melhorar a comunicação com clientes e fornecedores. Aduz, ainda, que a utilização desta ferramenta incrementa a renda daqueles que decidem participar dos certames – sem violar os contratos de trabalho – além de proporcionar reconhecimento pessoal e profissional, melhorar o ambiente de trabalho, e promover a integração entre a empresa e a família dos participantes”. (BELLUZZO, Luiz Gonzaga de Mello. O marketing de incentivo sob o ponto de vista econômico. In: *Marketing de incentivo: uma visão legal*. São Paulo: Manole, 2008, p. 196-9).

débito para saque de valores ou compra de mercadorias em determinado estabelecimento comercial.

A grande celeuma tributária advinda com o marketing de incentivo diz respeito à insistência da União, por meio do INSS, em cobrar contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de premiação.

As referidas exigências apresentam como fundamento o disposto no art. 22, I, da Lei n. 8.212/91,² regra esta que, por seu turno, encontra fundamento no art. 195, I, *a*, da Constituição Federal.³

Ocorre que, conforme veremos a seguir, tal cobrança padece de notória injuridicidade, na medida que, diferentemente do que foi alegado pela União, não encontra fundamento nos supracitados dispositivos legais.

2. Delimitação de premissas

2.1. Do processo de interpretação do direito

Antes de tecermos maiores considerações sobre o tema propriamente dito, mister se faz a fixação de certas premissas tidas

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

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

3. “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:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [...]

como indispensáveis para o advento de um raciocínio lógico e científico.

Sendo assim, o primeiro ponto para entender o presente tema com rigor científico nos remete, obrigatoriamente, a uma análise acerca do processo de interpretação da norma jurídica.

Para tanto, convém desde já ressaltar que entendo por norma jurídica o juízo hipotético-condicional de valor. Trata-se de juízo na medida em que é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Ela é produzida na mente do intérprete como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos.

Fazendo um paralelo com o triângulo semiótico formulado por E. Husserl, o professor Paulo de Barros Carvalho assevera que “o conjunto dos textos do direito posto ocupa o tópico de suporte físico, repertório das significações que o jurista constrói, compondo juízos lógicos, e que se reporta ao comportamento humano, no quadro de suas relações intersubjetivas (significado)”.⁴

Percebe-se, portanto, que a norma jurídica é o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Daí, pode-se concluir que a norma jurídica nunca se faz presente de forma expressa. A norma jurídica está sempre na implicitude do texto⁵ do direito posto.

Tais considerações, por si só, já são mais do que suficientes para afastar a interpretação literal como o método mais adequado no processo interpretativo da norma jurídica.

Como visto, norma jurídica é juízo de valor. Assim, a simples repetição de um texto de lei de forma literal não pode ser considerada como processo interpretativo, sob pena do Direito se tornar uma Ciência objetiva e de seus aplicadores serem substituídos por

4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 09.

5. “O texto do direito posto ocupa o tópico de suporte físico, base material para produzir-se a representação mental na consciência do homem (significação) e, também, termo da relação semântica com os objetos significados. O texto é o ponto de partida para a formação das significações e, ao mesmo tempo, para a referência aos entes significados, perfazendo aquela estrutura triádica ou trilateral que é própria das unidades signícas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Idem*, p. 17 – grifo nosso).

máquinas. Trata-se de mera construção gramatical, início, pois, de todo e qualquer processo interpretativo.

Aliás, tratando de interpretação literal, Paulo de Barros Carvalho aduz que “prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos, o intérprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislado, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto”.⁶

Dessa feita, ao legislador não cumpre interpretar apenas pela significação de base das palavras, mas sim pela significação contextual. Nesse esteio, o tributarista supracitado afirma, de maneira contundente, que:

O desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado de exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando argüir que, prevalecendo como método interpretativo do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a elaborar as substâncias das ordens legisladas, edificando as proporções do significado da lei.⁷

Assim, sempre que se deparar com um texto de lei, deve o intérprete realizar um juízo de valor, com perdão da redundância, sobre o que se encontra na implicitude daquele texto. Mais do que isso, referido juízo deve ser feito sistematicamente, levando em consideração as demais normas componentes do sistema jurídico, bem como o modo como esse sistema⁸ atua (mediante relações de coordenação e subordinação).

6. CARVALHO, Paulo de Barros. *Idem*, p. 108.

7. *Ibidem*.

8. Entendemos por sistema o conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados por uma referência determinada. Não destoamos, pois, do conceito trazido pelo saudoso Geraldo Ataliba, que professava que “o caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva

Aliás, nesse sentido, Humberto Ávila, ao conceituar norma jurídica, ressalta a importância da interpretação sistemática nesse conceito, quando aduz que “normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos”⁹

Tais ponderações são aqui consideradas indispensáveis na medida em que, mais adiante, veremos que a premiação atribuída em sede de marketing de incentivo, sob uma perspectiva legal, deve ser interpretada de forma sistemática dentro do ordenamento jurídico.

2.2. A regra-matriz de incidência

Não obstante, outro ponto de vital importância na delimitação do tema ora proposto é a idéia de regra-matriz de incidência. O referido termo é aqui empregado como sinônimo de norma de comportamento, visando estabelecer limites e diretrizes para a relação jurídica tributária surgida entre o sujeito ativo e passivo que dela fazem parte.

Essa norma comportamental, embora una e indivisível,¹⁰ pode ser esmiuçada em diferentes aspectos para fins didáticos, sem perder, pois, sua identidade. Em outros termos, seus diferentes elementos componentes (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) podem ser estudados separadamente, tendo-se em mente, todavia, que referida norma comportamental só existirá no universo jurídico quando considerada como um todo.

Nesta senda, no antecedente da norma jurídica tributária, encontramos os critérios (i) material, (ii) temporal e (iii) espacial. Ali, na hipótese, há a descrição de um determinado fato possível que, uma vez ocorrido no mundo fenomênico, implicará no conseqüente normativo.

unitária, se denomina sistema” (ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 4 – grifo nosso).

9. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30.

10. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 77.

O conseqüente da norma jurídica tributária, por sua vez, é composto por dois critérios necessários, quais sejam: (i) pessoal, o qual é composto pelos sujeitos ativo e passivo; e (ii) quantitativo, o qual ainda se divide em base de cálculo e alíquota.

É no conseqüente da regra-matriz de incidência que há a prescrição de uma relação jurídica. Por isso, seus critérios conformadores nos remetem, obrigatoriamente, à delimitação das pessoas que integram tal relação jurídica (critério pessoal), bem como ao objeto da obrigação ali vertida (critério quantitativo).

O critério da regra-matriz, todavia, que realmente nos interessará no presente estudo é o material, previsto no antecedente normativo.

O critério material retrata, necessariamente, o comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, delineado por marcos de espaço e tempo. É composto, assim, por um verbo, seguido de um complemento (por exemplo: auferir renda, circular mercadoria, prestar serviço etc.).

Sobre o tema, Luiz Alberto Pereira Filho explica que “o critério material é o núcleo da hipótese de incidência, porquanto é a descrição lingüística do próprio comportamento daquele que realiza a ação tributária. Atrela-se, sempre, aos critérios temporal e espacial, de forma a fazer exsurgir o fato em toda a sua plenitude”.¹¹

Resta claro, pois, que por retratar um comportamento humano, o verbo empregado no critério material da RMIT deve, necessariamente, ser um “verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento”.¹² É por isso, aliás, que os verbos impessoais não se prestam para compor o critério material da norma-padrão de incidência.

No presente caso, o critério material da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária aqui tratada poderia ser resumido, de forma muito singela, na expressão pagar salário ou remuneração decorrente do trabalho para empregado ou prestador de serviço.

11. PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. *As taxas no sistema tributário brasileiro*. Curitiba: Juruá, 2003, p. 36.

12. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. p. 269.

Fixadas tais premissas, compete agora definir se os prêmios entregues aos empregados ou colaboradores de uma determinada empresa decorrentes de uma campanha de marketing de incentivo se enquadram ou não no conceito de salário ou de remuneração.

3. O conteúdo semântico dos signos "salário" e "remuneração"

Conforme já fora antecipado linhas acima, a *Magna Lex* estabelece em seu art. 195, I, *a*, que a seguridade social será também financiada pelo produto arrecadado com as contribuições devidas pelos empregadores, contribuições essas incidentes sobre a "folha de salários e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço mesmo sem vínculo empregatício".

Percebe-se, portanto, que neste momento o constituinte definiu a base de cálculo sobre a qual incidiria a contribuição aqui tratada. É bem verdade, ainda, que o constituinte não delimitou, ao menos de maneira expressa, os limites do termo salário, nem do signo rendimento, empregado no sobredito prescritivo, fato este que, todavia, pode dar ensejo a um alargamento indevido, como de fato vem ocorrendo, no conteúdo semântico dos aludidos termos.

Aliás, é possível encontrar na Constituição Federal o emprego desses signos, em especial o termo salário, em outros inúmeros dispositivos. O art. 7º da *Magna Lex* é um exemplo disso. Ocorre que em nenhuma dessas prescrições o constituinte definiu o conceito dessas expressões.

Ora, embora não haja uma definição explícita quanto aos limites dos termos "salário" e "remuneração", mister se faz ressaltar que tais expressões apresentam conteúdos jurídicos próprios, que são objeto, inclusive, de explicitação por normas da legislação ordinária.

Neste diapasão, insta destacar o voto da lavra do Ministro César Peluzo, do E. Supremo Tribunal Federal, quando decidiu pela inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS veiculado na Lei n. 9.718/98 e que de forma análoga se aplica ao caso ora estudado. Vejamos:

Quando o legislador, para responder a estratégias normativas, pretende adjudicar a algum velho termo, novo significado, diverso dos usuais, explicita-o mediante construção formal do seu conceito jurídico-normativo, sem prejuízo de fixar, em determinada província jurídica, conceito diferente do que usa noutra, o que pode bem ver-se ao art. 327 do Código Penal, que define “funcionário público” para efeitos criminais, e ao art. 2º da Lei de Improbidade Administrativa (Lei n. 8.429/92), que atribui, para seus fins, análogo conceito à expressão “agente público”. Quando não haja conceito jurídico expresso, tem o intérprete de se socorrer, para a re-construção semântica, dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem.

Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo “faturamento”. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, no próprio ordenamento, não havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando uma mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico. Ora, o fato de o art. 195, § 4º, da Constituição da República, ao dar competência suplementar à União para instituir contribuições sociais inespecíficas, dependentes de “outras fontes destinadas à manutenção ou expansão da seguridade”, já prova que, ao aludir a “faturamento”, além de “folha de salário” e “lucro”, empregou essa palavra em sentido predeterminado, pois de outro modo a previsão daquela competência residual perderia todo o senso, ao admitir-se fossem vagos e imprecisos os conceitos de “faturamento”, de “folha de salário” e de “lucro” [...].¹³

Tem razão o mencionado Ministro. Se o constituinte deixou em aberto o conceito dos signos “salário” e “remuneração”, compe-

13. STF – Supremo Tribunal Federal; Rec. Extraordinário 346.084-6 – PR: Tribunal Pleno (<http://www.stf.gov.br>) (grifo nosso).

te ao intérprete buscar no próprio direito posto a delimitação dessas expressões.

Esse recurso em delimitar o direito posto pelo próprio direito posto decorre de uma de suas características essenciais: a sua auto-poiese. O que se pretende dizer, portanto, é que o sistema do direito positivo é fechado no seu plano sintático, mas aberto na sua perspectiva semântica. Neste diapasão, o próprio sistema jurídico prevê os meios de regulação e criação de seus elementos. Trata-se, pois, de um sistema sintaticamente fechado, que irá se comunicar com os demais apenas quando ele (sistema do direito posto) assim prever.

Em razão disso, nos deparamos com a lição Niklas Luhmann, quando afirma que “*el derecho es una historia sin fin, un sistema autopoietico que solo produce elementos para poder seguir produciendo más elementos*”.¹⁴

É por isso que o intérprete do direito, diante de conceitos vagos existentes no ordenamento jurídico, tal qual o termo salário ou o signo remuneração, deve se socorrer do próprio direito para delimitar o conteúdo semântico de tais termos. Não deve, para tanto, se valer de outras ciências, tais como a economia, a sociologia ou a criminologia, eis que, ao assim proceder, acaba por retirar a razão de existir do próprio sistema do direito, na medida em que este seria incapaz de “se diferenciar e de se especificar funcionalmente em relação ao seu ambiente”.¹⁵

Assim, compete ao jurista, ao delimitar o conceito dos signos salário e remuneração, voltar-se para o que se encontra prescrito no próprio direito positivo.

Nesta senda, os arts. 457¹⁶ e 458¹⁷ da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT tentam delimitar o conteúdo semântico dos termos “salário” e “remuneração”.

14. LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. México: Universidad Iberoamericana, 2002, p. 238.

15. CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 21.

16. “Art. 457 – Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber”.

17. “Art. 458 – Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “*in natura*” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empre-

A análise de tais dispositivos já nos deixa transparecer que o salário é, em verdade, uma contraprestação por parte do empregador para com o empregado.

Em verdade, nada mais é do que a prestação de uma obrigação jurídica, nas quais figuram como partes o empregador e o empregado. Cabe a este último, de maneira subordinada, cumprir as ordens do primeiro e desempenhar um determinado mister. Ao empregador, por seu turno, fica a incumbência de, habitualmente, ou seja, de maneira periódica (art. 459 da CLT),¹⁸ remunerar o empregado mediante salário, o qual pode ser traduzido em pecúnia ou *in natura*, nos limites estabelecidos pela própria legislação trabalhista (*vide* art. 458, § 1º, da CLT).¹⁹

Tais assertivas deixam claro que, para existir salário, é necessário que haja um contrato de trabalho, bem como uma relação de subordinação do empregado para com o empregador, além, é claro, da habitualidade na contraprestação ofertada por este último. Sem tais características, não há que se falar em salário.

O termo remuneração, por sua vez, nos moldes prescritos pelo art. 457 da CLT, é gênero, sendo composto pelas espécies salário e gorjetas.

Aquí, convém destacar que a gorjeta, segundo as lições de Amauri Marcaro Nascimento, nada mais é do que a “entrega de dinheiro, pelo cliente de uma empresa, ao empregado desta que o serviu, como testemunho da satisfação pelo tratamento recebido”.²⁰

Tal ensinamento deixa claro que a gorjeta é um *plus* ao salário do empregado, sendo a mesma paga por terceira pessoa e não pelo empregador, ainda que destacadas na nota de serviço.

gado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas”.

18. “Art. 459 – O pagamento do salário, qualquer que seja a modalidade do trabalho, não deve ser estipulado por período superior a 1 (um) mês, salvo no que concerne a comissões, percentagens e gratificações”.

19. “Art. 458

[..]

§ 1º Os valores atribuídos às prestações *in natura* deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82)”.

20. NASCIMENTO, Amauri Marcaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 28. ed. São Paulo: LTr, 2002, p. 382.

É exatamente nesse sentido o entendimento dos nossos Tribunais:

GORJETAS. REFLEXOS. Nos termos do art. 457, § 3º, da CLT, gorjeta é a importância paga espontaneamente ou aquela cobrada pela empresa, do cliente, a ser repassada, posteriormente, aos empregados[...].²¹

Percebe-se, pois, que a remuneração é gênero, composta por duas espécies – repita-se – salário e gorjeta.

Tecidas tais considerações e delimitado o conteúdo semântico estabelecido pelo direito posto para os signos salário e remuneração, convém agora confrontar tais conceitos à idéia de “prêmio”, com o fito de demonstrar que tais premiações não se amoldam às figuras do salário e da remuneração.

4. Do confronto do salário e da remuneração com os prêmios ofertados em campanhas de marketing de incentivo

Delimitado o conteúdo semântico das expressões “salário” e “remuneração”, convém agora confrontar tais conceitos com a idéia formulada acerca das premiações ofertadas em razão da implementação de campanhas de marketing de incentivo. Em breve síntese, cumpre aqui analisar se tais premiações se enquadram ou não no conceito de “salário” ou “remunerações”.

Com o fito de elucidar tal dúvida, não é demais frisar que as premiações aqui tratadas têm por escopo estimular o empregado ou colaborador em seu ambiente interno de trabalho. Em verdade, o simples emprego da expressão prêmio já nos remete a tal idéia, na medida em que é sinônimo de recompensa.²²

Não obstante, tais premiações também propiciam um maior comprometimento do indivíduo com toda a equipe, o que se reverte, por conseguinte, em benefício da empresa.

21. TRT 2ª. Região – Tribunal Regional Trabalhista; Acórdão: 20071019396; Turma: 4ª.; Data julgamento: 27/11/2007; Data publicação: 07/12/2007; Processo: 20060503690; Relator: PAULO AUGUSTO CAMARA (<http://www.trt02.gov.br>) (grifo nosso).

22. HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Minidicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 354.

É por isso, pois, que compete à empresa premiadora estipular a campanha de premiação, delimitando seus parâmetros e as regras que irão defini-la. Trata-se, portanto, de uma liberalidade da aludida empresa, com o escopo de aprimorar seu ambiente de trabalho e incrementar a sua produtividade.

Em outros termos, a empresa responsável por premiar seus trabalhadores/colaboradores não tem a obrigação em programar tais políticas de marketing de incentivo, diferentemente do que ocorre na hipótese do pagamento de salário/remuneração.

Mais do que isso, a citada empresa só irá ofertar os prêmios correlatos para aquele funcionário/colaborador que efetivamente cumprir as metas por ela estabelecidas em sua campanha de marketing de incentivo.

O mesmo não ocorre com as figuras do salário e da remuneração. Como vimos no tópico anterior, a contratação de um funcionário/colaborador, independentemente de estes cumprirem com suas obrigações, demanda o pagamento do seu salário/remuneração, ainda que com a devida ressalva.

Tal fato, por si só, já seria elemento mais do que suficiente para demonstrar que as premiações ofertadas em razão de campanhas de marketing de incentivo não se confundem nem com salário, nem como remuneração, na medida em que não apresenta um caráter obrigatório.

Nesse esteio, aliás, é o entendimento de Nelson Mannrich, quando afirma que o prêmio “apresenta-se destituído de caráter sinalagmático, desvinculado que está de qualquer contraprestação”,²³ concluindo mais adiante que, “em consequência, estes não representam para o empregado qualquer expectativa”.²⁴

Fazendo a análise inversa, é necessário sublinhar que o empregado ou colaborador que não participar da campanha de marketing de incentivo não pode ser sancionado pela sua inércia, diferentemente do que ocorre quando esse mesmo funcionário afronta uma

23. MANNRICH, Nelson. Consequências trabalhistas da atividade de marketing de incentivo e natureza jurídica do prêmio. In: *Marketing de incentivo: uma visão legal*. São Paulo: Manole, 2008, p. 174.

24. Op. cit. loc. cit.

regra decorrente do seu vínculo empregatício ou prestacional de serviço.²⁵

Mas não é só. Outro ponto merecedor de destaque diz respeito à inexistência de habitualidade no oferecimento de prêmios por parte da empresa premiadora.

Ora, um dos elementos essenciais para a configuração de salário ou remuneração, como visto no tópico anterior, é a habitualidade quanto ao pagamento do mesmo, isso porque visa o adimplemento de um determinado contrato de trabalho ou de prestação de serviço.

Isso já não ocorre na hipótese de premiação decorrente da programação de campanhas de marketing de incentivo, vez que tal premiação é vista como um *plus*, como um algo mais que se encontra fora dos limites dos contratos de trabalho ou de prestação de serviço.

É bem verdade que o conceito de habitualidade é vago,²⁶ razão pela qual sua constatação demandará uma análise casuística por parte do intérprete diante de um caso prático.

Por fim, cumpre ainda destacar que tais premiações não se confundem com as gorjetas (estas abrangidas no conceito de remuneração). Como visto no tópico anterior, as gorjetas são pagas por terceiros, ainda que destacadas em nota de serviço, enquanto que os prêmios decorrentes de campanha de incentivo são ofertados pelo empregador.

Não se ignora aqui a existência de empresas que, sob o manto do marketing de incentivo, acabam por burlar não só as normas tributárias, mas, especialmente, as regras de cunho trabalhista, falsando o pagamento de salário ou remuneração por meio da figura das premiações.

25. Também nesse diapasão, Nelson Mannrich leciona que “as campanhas de incentivo em geral são meramente facultativas e não constroem o empregado por meio do poder diretivo do empregador, pois a não-participação não gera qualquer sanção”. (MANNRICH, Nelson. Op. cit. p. 175).

26. A vaguidade de um termo é retratada pela sua imprecisão, isto é, pela impossibilidade de atestarmos se a linguagem da realidade social está ou não abrangida pelo conceito da palavra. Por outro giro verbal, é a “*falta de precisión em el significado (designación) de una palabra*” (GHIGLIANI, Alejandro; GUARINONI, Ricardo; GUIBOURG, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA. 1963, p. 48).

Tais fatos, por seu turno, não são suficientes para colocar na vala comum toda e qualquer campanha de marketing de incentivo. Há sim empresas sérias que de fato premiam seus funcionários em razão da implementação de campanhas de incentivo, sem burlar as normas tributárias e trabalhistas, o que não pode ser ignorado pelas autoridades competentes.

Em tais hipóteses, não há que se falar em incidência da contribuição previdenciária capitulada no art. 22, I, da Lei n. 8.212/91, eis que valores recebidos a título de ganhos eventuais não estão sujeitos à incidência previdenciária. É o que reza o art. 28, § 9º, item 7, da mencionada lei.²⁷ Ainda neste diapasão, é o teor do art. 72, VI, j, da Instrução Normativa MPS/SRP n. 3/05.²⁸

Coadunando com tal entendimento, Wagner Balera afirma que “os pagamentos de prêmios para terceiros sem vínculo empregatício com o cliente, sem habitualidade e esporadicamente, não forma parte da base de cálculo da contribuição social de seguridade”.²⁹

Esta também é a conclusão de Paulo de Barros Carvalho, consoante se depreende do trecho a seguir transcrito:

Em face do exposto, conclui-se que a base de cálculo das contribuições previdenciárias é o valor das remunerações habituais, destinadas a retribuir o trabalho.

[...]

No caso dos prêmios decorrentes de campanhas de incentivo, sua finalidade não é retribuir qualquer espécie de trabalho prestado. A premiação

27. “Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”. (grifo nosso)

28. “Art. 72. Não integram a base de cálculo para incidência de contribuições:

[...]

VI - as importâncias recebidas a título de:

[...]

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei”:

29. BALERA, Wagner. O marketing de incentivo e as contribuições sociais. In: *Marketing de incentivo: uma visão legal*. São Paulo: Manole. 2008, p. 131.

depende do cumprimento de metas, servindo aquelas quantias não como remuneração, mas como recompensa, incentivando o colaborador. Depende de suas características pessoais, aleatória, em razão do desempenho, sem qualquer habitualidade.

Posto isso, a considerando que o direito tributário não pode alterar conceitos de direito privado empregados na demarcação da competência, é inconcebível pretender sujeitar os prêmios de incentivo à incidência de contribuições previdenciárias.³⁰

Ainda neste diapasão, encontramos os seguintes julgados:

PRÊMIO-PRODUÇÃO E PRÊMIO-ASSIDUIDADE – INTEGRAÇÃO A REMUNERAÇÃO.

As parcelas pagas a título de prêmio-produção e prêmio-assiduidade não integram a remuneração do empregado, pois eram concedidas apenas quando atingidas determinadas metas preestabelecidas. Os prêmios eram pagos somente àqueles empregados que corresponderam as suas finalidades, visando especificamente ao estímulo. Não se trata de proventos pagos sob o título de prêmio, que correspondem, na realidade, a retribuição de serviços prestados pelos empregados, mas, sim, de recompensa. O prêmio é algo a mais ou de melhor obtido pelo empregado e, não, a contraprestação do trabalho realizado.³¹

PRÊMIO – PRODUTIVIDADE – NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO.

O prêmio produção está vinculado à produtividade e não possui natureza salarial, já que espontaneamente outorgado pelo empregador vinculado a uma meta preestabelecida pela empresa, podendo ser suprimido se o trabalhador não preencher os requisitos para o reconhecimento da vantagem.³²

-
30. CARVALHO, Paulo de Barros. Considerações jurídico-tributárias a respeito das atividades de marketing de incentivo. In: *Marketing de incentivo: uma visão legal*. São Paulo: Manole, 2008, p. 70-1. (grifo nosso).
 31. Tribunal Regional do Trabalho da 3ª. Região – TRT 3ªR. – 4ª. T.; RO/5343/97; Rel. Juíza Deoclécia Amorelli Dias – DJMG 11 de outubro de 1997 (<http://www.trt03.gov.br>) (grifo nosso).
 32. Tribunal Regional do Trabalho da 3ª. Região – TRT 3ª. R. – 6ª. T; RO/9719/02; Rel. Juíza Maria Jos Castro Baptista de Oliveira; DJMG 10 de outubro de 2002; p.16 (<http://www.trt03.gov.br>) (g.n.).

Os prêmios pagos aos obreiros, por liberalidade patronal, que dependem do implemento de determinada condição, não possuem natureza salarial, razão pela qual não integram a remuneração do empregado.³³

O prêmio desempenho não integra o salário. Recurso de Revista provido para declarar que a parcela “prêmio desempenho” não integra o salário, não gerando, portanto, os reflexos deferidos que ficam excluídos.³⁴

Ressalte-se ainda que a maneira como realizada a premiação, ou seja, mediante brindes, troféus ou dinheiro, em nada, absolutamente nada, altera tais conclusões, tendo em vista todas as considerações aqui tecidas, as quais se aplicam, de forma rigorosa, independentemente das espécies dos prêmios ofertados.

Dessa feita, resta patente a impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre as premiações ofertadas em razão dos implementos de campanhas de marketing de incentivos.

5. Conclusões

Diante de todo o exposto, podemos concluir que:

1. O marketing de incentivo é um dos modernos métodos utilizados no ambiente de trabalho para motivar e comprometer empregados e colaboradores, além de servir de incremento na produção da própria empresa premiadora.
2. O intérprete do direito não deve ser um mero reproduzidor do texto de lei. Deve, em verdade, proceder juízo de valor sobre o que se encontra na implicitude do texto, juízo este que demanda uma análise sistêmica, levando em consideração as demais normas componentes do sistema jurídico.
3. A regra-matriz de incidência é norma de comportamento composta por diferentes critérios cindíveis apenas para fins

33. Tribunal Superior do Trabalho – TST; RR 316.466/96.0; Ac. 2º T; Rel. José Bráulio Bassini (<http://www.tst.gov.br>).

34. Tribunal Superior do Trabalho – TST; 3º T., Proc. RR 175549/95; Rel. Min. Zito Calasãs; DJ n. 246/97 (<http://www.tst.gov.br>).

didáticos. Seu antecedente é formado pelos critérios material, espacial e temporal, enquanto seu antecedente é moldado pelos critérios pessoal e quantitativo. O critério material, que particularmente nos interessa no presente estudo, é sempre formulado por um verbo e um complemento. O critério material da contribuição previdenciária aqui analisada, por sua vez, pode ser singelamente ser refletido pela expressão “pagar salário ou remuneração decorrente do trabalho para empregado ou prestador de serviço”.

4. O constituinte não delimitou o conteúdo semântico das expressões “salário” e “remuneração”. Tendo em vista, entretanto, o caráter autopoietico do direito positivo, cabe ao próprio direito posto fixar tais conceitos.

5. Nos termos dos arts. 457 e 458, ambos da CLT, para existir a figura do salário, é necessário que haja um contrato de trabalho, bem como uma relação de subordinação do empregado para com o empregador, além, é claro, da habitualidade na contraprestação ofertada por esse último.

6. Consoante estabelecido pelo art. 457 da CLT, o signo remuneração é gênero dentro do qual se encontram as figuras do salário e da gorjeta. Esta última, por seu turno, nada mais é do que um *plus* ao salário do empregado, sendo paga por terceira pessoa e não pelo empregador, ainda que destacada na nota de serviço.

7. As premiações ofertadas por conta da implementação de campanhas de incentivo de marketing nada mais são do que uma recompensa ao empregado e ao colaborador que atinge as metas traçadas em tal campanha.

8. Diferentemente do que ocorre com os salários e com as remunerações, a empresa não está obrigada a programar campanhas de incentivos e premiar seus funcionários. Em sentido inverso, também de maneira distinta ao que ocorre em sede de contrato de emprego ou de prestação de serviço, o empregado ou colaborador não está obrigado a participar dessas campanhas e, caso quede inerte, não pode ser punido por isso.

9. A premiação decorrente da implementação de campanhas de marketing de incentivo não é habitual, razão pela qual não

configura salário ou remuneração, haja vista que tal elemento é essencial para a configuração desses institutos. Em verdade, tal premiação é vista como um *plus*, como um algo mais que se encontra fora dos limites dos contratos de trabalho ou de prestação de serviço, sendo paga pelo empregador e não por terceira pessoa.

10. O fato de existir empresas que, sob o manto do marketing de incentivo, acabam por burlar normas tributárias e trabalhistas, falseando o pagamento de salário ou remuneração por meio da figura das premiações, não é suficiente para colocar na vala comum toda e qualquer campanha de marketing de incentivo.

11. Valores recebidos a título de ganhos eventuais não estão sujeitos à incidência previdenciária, conforme prega o art. 28, § 9º, item 7, da Lei n. 8.212/91, bem como o disposto no art. 72, VI, j, da Instrução Normativa MPS/SRP n. 3/05. Assim, sendo os prêmios de campanha de incentivo considerados ganhos eventuais, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre tais valores.

COFINS – ISENÇÃO DAS SOCIEDADES DE ADVOGADOS E DEMAIS PROFISSÕES REGULAMENTADAS.

Frederico de Moura Theophilo

1. Circunscrição do tema

1.1. Breve histórico da questão

Antes da vigência da Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, a contribuição para a seguridade social denominada COFINS incidia sobre o “faturamento”, nos termos do art. 195, I, da Constituição Federal. Após a citada Emenda passou a incidir sobre a “receita ou o faturamento”.

Tal contribuição foi regulada pela Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, a qual definia a hipótese de incidência (h.i.) daquele tributo em seus arts. 1º e 2º.

Nos termos da citada Lei Complementar, essa contribuição alcançava o “faturamento das pessoas jurídicas”, entendido este como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Portanto, as chamadas vendas de serviços estão dentro do campo de incidência do mencionado tributo, quaisquer que sejam esses serviços.

Ocorre que a mesma lei específica e reguladora da exigência da COFINS, em seu art. 6º, II, excluiu o crédito tributário que seria exigível das sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, dentre estas, as sociedades de advogados, nos seguintes termos:

Art. 6º São isentas da contribuição:

II – as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

As sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987, são aquelas constituídas por

profissionais liberais, compostas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no Brasil que estejam registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas (Cartório de Registro de Títulos e Documentos e outros como a Ordem dos Advogados do Brasil) e que tenham por objetivo a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício da profissão legalmente regulamentada.

Acrescente-se também que o art. 1º do DL n. 2.397/87 refere-se ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e simplesmente especifica quais as sociedades que deixaram de pagar o IRPJ como pessoa jurídica e que passaram a pagar na pessoa física de cada um de seus sócios, a saber:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País. (Vide Decreto n. 2.429, de 1988 – Revogado pela Lei n. 9.430, de 1996; grifo nosso)

Com o advento do art. 71 da Lei n. 8.383/91 e os arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.541/92, passou a ser possível a opção dessas sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada pela tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, com base no lucro presumido.

O Fisco, diante dessa possibilidade, entendeu que a isenção do inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91 não se aplicaria àquela sociedade que tivesse optado pelo IRPJ – Lucro Presumido, persistindo somente para aquelas que permanecessem tributadas nas pessoas físicas de seus sócios nos termos do art. 1º do DL n. 2.397/87.

O Superior Tribunal de Justiça, instado pelos contribuintes a se pronunciar a respeito da posição do Fisco, entendeu que a opção ou não pelo IRPJ – Lucro Presumido não afetava a isenção em tela do inciso II do art. 6º da Lei Complementar n.

70/91, bastando, para tanto, examinar as decisões que sustentaram a Súmula 276, a saber: AgRg no RESP n. 226386, AgRg no RESP n. 297461, AgRg no RESP n. 422342, RESP n. 260960, RESP n. 221710, RESP n. 227939 SC e AgRg no RESP n. 422741.¹

Além dessa posição e pressupondo que o art. 56 da Lei n. 9.430/96 tivesse revogado a isenção, o E. Superior Tribunal de Justiça ainda decidiu que:

-
1. "1. Agravo Regimental interposto contra decisão que, com base no art. 557, § 1º, do CPC, deu provimento ao recurso especial ofertado pela parte agravada.
 2. A Lei Complementar n. 70/91, de 30 de dezembro de 1991, em seu art. 6º, II, isentou, expressamente, da contribuição da COFINS, as sociedades civis de que trata o art. 1º, do Decreto-Lei n. 2.397, de 22 de dezembro de 1987, sem exigir qualquer outra condição senão as decorrentes da natureza jurídica das mencionadas entidades.
 3. Em consequência da mensagem concessiva de isenção contida no art. 6º, II, da Lei Complementar n. 70/91, fixa-se o entendimento de que a interpretação do referido comando posto em Lei Complementar, conseqüentemente, com potencialidade hierárquica em patamar superior à legislação ordinária, revela que serão abrangidas pela isenção da COFINS as sociedades civis que, cumulativamente, apresentem os seguintes requisitos:
 - sejam sociedades constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no Brasil;
 - tenham por objetivo a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; e
 - estejam registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.
 4. Outra condição não foi considerada pela Lei Complementar, no seu art. 6º, II, para o gozo da isenção, especialmente, o tipo de regime tributário adotado para fins de incidência ou não de Imposto de Renda.
 5. Posto tal panorama, não há suporte jurídico para se acolher a tese da Fazenda Nacional de que há, também, ao lado dos requisitos acima elencados, um último, o do tipo de regime tributário adotado pela sociedade. A Lei Complementar não faz tal exigência, pelo que não cabe ao intérprete criá-la.
 6. É irrelevante o fato de a recorrente ter optado pela tributação dos seus resultados com base no lucro presumido, conforme lhe permite o art. 71, da Lei n. 8.383/91 e os arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.541/92. Essa opção terá reflexos para fins de pagamento do Imposto de Renda. Não afeta, porém, a isenção concedida pelo art. 6º, II, da Lei Complementar n. 70/91, haja vista que esta, repita-se, não colocou como pressuposto para o gozo da isenção o tipo de regime tributário seguido pela sociedade civil. (grifado)
 7. A revogação da isenção pela Lei n. 9.430/96 fere, frontalmente, o princípio da hierarquia das leis, visto que tal revogação só poderia ter sido veiculada por outra Lei Complementar.
 8. Agravo regimental não provido."
- (AgRg no RECURSO ESPECIAL N. 422.741 – MG (2002/0035148-1) – RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO)

- a) há a supremacia da lei complementar formal sobre a lei ordinária em face de sua representatividade maior (aprovação por maioria absoluta);
- b) por consequência, o art. 56 da Lei n. 9.430/96, que é lei ordinária, não poderia revogar o inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91.

Supondo-se ainda a revogação do inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91 pelo art. 56 da Lei n. 9.430/96, o Supremo Tribunal Federal vem decidindo que uma lei complementar formal pode ser revogada por uma lei ordinária, como se tem sentido de decisões recentes das quais é paradigma o AgRG no RE n. 516053/SP.²

A questão ainda está *sub judice* no Excelso Tribunal por força de outros recursos intentados e não tem decisão definitiva, embora a maioria dos Ministros daquela Corte, contrariamente ao que decidiu e sumulou o STJ, tenha por premissas que:

- a) a lei ordinária pode revogar uma lei complementar formal (cuja matéria legislada não está submetida à reserva constitucional de lei complementar);
- b) como a Lei Complementar n. 70/91 não é Lei Complementar material, o inciso II do seu art. 6º pode ser revogado pelo art. 56 da Lei n. 9.430/96, que é lei ordinária.

Deixou o Supremo Tribunal Federal (STF) de examinar se a Lei n. 9.430/96, que é uma lei geral em matéria tributária (trata de

2. “Ementa: recurso extraordinário – sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada – COFINS – modalidade de contribuição social – outorga de isenção por Lei Complementar (LC n. 70/91) – matéria não submetida à reserva constitucional de Lei Complementar – conseqüente possibilidade de utilização de lei ordinária (Lei n. 9.430/96) para revogar, de modo válido, a isenção anteriormente concedida pela Lei Complementar n. 70/91 – inexistência de violação constitucional – a questão concernente às relações entre a Lei Complementar e a lei ordinária – inexistência de vínculo hierárquico-normativo entre a Lei Complementar e a lei ordinária – espécies legislativas que possuem campos de atuação materialmente distintos – doutrina – precedentes (STF) – recurso de agravo improvido” (AG.RG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO n. 516053/SP – Relator Min. CELSO DE MELLO)

diversos tributos), poderia revogar uma lei específica de isenção tributária baixada nos termos do § 6º do art. 150 da Constituição, a Lei Complementar n. 70/91.³

De fato, não poderia fazê-lo porque tal questão é matéria infraconstitucional a ser examinada à luz da Lei de Introdução ao Código Civil.

1.2. Do objeto propriamente dito do presente estudo

Visto o breve histórico da questão posta, cabe aqui ressaltar que o presente estudo pretende demonstrar que o art. 56 da Lei n. 9.430/96 não revogou o inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91.

Com efeito, partindo-se da premissa de que o art. 56 da Lei n. 9.430/96 não revogou o inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91, como demonstrado adiante, a matéria poderá ser novamente posta a exame do Judiciário. Esse é o escopo do presente estudo.

2. O art. 56 da Lei n. 9.430/96 não revogou o inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91, sendo com ele compatível.

2.1. Considerações iniciais

Para um melhor deslinde da questão a ser examinada, se faz necessário buscar o entendimento sobre os conceitos de incidência e isenção em matéria tributária, para posteriormente examinar-se a natureza da norma de incidência da COFINS contida nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91 e a natureza da isenção contida no inciso II do art. 6º seguinte.

Após esse exame, é necessário conhecer a natureza da norma contida no art. 56 da Lei n. 9.430/96, ou seja, se ela é norma definidora da incidência da COFINS ou se é norma revogatória da isenção contida no inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91.

3. Ver Recursos Extraordinários n. 377.457/PR e 381.964/MG – julgamento em 14 de março de 2007 – pedido de vista do Min. Marco Aurélio – Informativo STF 459

Em seguida, deverá ser examinada a questão da vigência da lei no tempo, cabendo também observar se o art. 56 da Lei n. 9.430/96 é incompatível com os arts. 1º, 2º e 6º, II, da Lei Complementar n. 70/91 e se o inciso II do art. 6º da Lei n. 9.430/06 foi revogado expressamente por qualquer outro dispositivo de lei posterior.

Seguindo esse roteiro, passo ao exame do tema proposto.

2.2. A incidência, a não-incidência e a isenção em matéria tributária

2.2.1. A isenção pressupõe sempre a incidência tributária

A questão da incidência, da não-incidência e, em especial, da isenção em matéria fiscal vem sendo tratada constantemente pelos doutrinadores e cientistas do direito, pois tais institutos são de fundamental importância para a aplicação das normas tributárias e exigência dos tributos, mormente diante do princípio da legalidade estrita em matéria fiscal inserto no inciso I do art. 150 da Constituição.

Para o professor Paulo de Barros Carvalho,⁴ a norma tributária em sentido estrito é aquela que define a incidência fiscal. Segundo o autor, a hipótese contida na citada norma

[...] alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em um descritor e um prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar o seu conseqüente.

Geraldo Ataliba,⁵ em clássica obra constatando a natureza *ex lege* da obrigação tributária, acrescenta que:

[...] uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta,

4. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 154-5.

5. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 49.

no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo.

Portanto, temos primeiramente (lógica e cronologicamente) uma descrição legislativa (hipotética) de um fato: posteriormente, ocorre, acontece, realiza-se este fato concretamente.

18.3 A obrigação só nasce com a realização (ocorrência) deste fato, isto é: só surge quando este fato concreto, localizado no tempo e no espaço, se realiza.

Do exposto, observa-se que a incidência tributária depende de lei específica que contenha norma jurídica tributária em que seu descritor seja uma hipótese nela prevista que, uma vez ocorrida no mundo fático, faça surgir uma relação jurídica por meio da qual o sujeito passivo dessa relação se veja compelido ao pagamento de determinado tributo.

É, portanto, essa norma tributária específica que define o campo de incidência de determinado tributo ao lhe fixar as hipóteses legais de incidência. Assim, todo e qualquer fato que não se subsuma a essa hipótese de incidência estará fora do campo de incidência desse tributo e o caso será de não-incidência tributária.

Como visto acima, os institutos da incidência e da não-incidência tributária estão bem delineados e são de fácil compreensão.

O instituto da isenção, entretanto, encontra na doutrina diversas teses, sendo a tradicional aquela segundo a qual a isenção representa a dispensa do pagamento de tributo devido, como se primeiramente fosse prevista a incidência do tributo, para excluir-se da obrigação tributária surgida o crédito tributário dela decorrente. Nesse sentido é a lição de Rubens Gomes de Souza,⁶ ao analisar os institutos da não-incidência e da isenção, quando leciona que:

Em outras palavras, na “não-incidência”, figura estrutural do tributo, a obrigação tributária não ocorre; na “isenção”, não estrutural ao tributo, a obrigação tributária ocorre, mas não é cobrável porque a lei dispensa o pagamento do crédito correspondente. Assim, no “Anteprojeto de Código

6. *PARECERES-1 IMPOSTO DE RENDA* – Edição Póstuma – Coordenação IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – Editora Resenha Tributária – São Paulo, 1975, p. 267.

Tributário” que redigi em 1953 e que serviu de base ao “Projeto” elaborado em 1954 por comissão de que fiz parte, a isenção vinha definida como dispensa de pagamento (*Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, do Ministério da Fazenda, Rio, 1954, pp. 61, 229 e 3220). No CTN vigente, que resultou de uma segunda revisão do “Projeto” de 1954 por outra comissão de que também participei, a isenção tem esse mesmo caráter. Com efeito, o art.175, n. I a inclui entre as causas excludentes do crédito tributário o que evidentemente significa que a obrigação pré-existe mas é incobrável.

Essa tese foi combatida por Alfredo Augusto Becker,⁷ para quem a regra de isenção é uma contranorma que mutila a norma de incidência tributária, quando assenta que a

[...] regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que prescreve a tributação.

Souto Maior Borges⁸ também entende que a norma de isenção atinge a própria norma de incidência do tributo e, por conseqüência, a obrigação tributária e não somente o crédito tributário dela decorrente, ao concluir que

[...] Por força do princípio da legalidade da tributação, o fato gerador existe “*si et in quantum*” estabelecido previamente em texto de lei: os contornos essenciais da hipótese de incidência (núcleo e elementos adjetivos) integram todos a lei tributária material. Sem a previsão hipotética dos fatos ou conjunto de fatos que legitimam a tributação, inexistente, portanto, fato gerador de obrigação tributária.

Por isso, afirma-se corretamente que o fato gerador é fato jurídico.

Sob outro ângulo, a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é, assim, uma norma limitadora ou modificadora; restringe o alcance

7. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p. 277.

8. BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, p. 162/163.

das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência. (grifo nosso).

Como visto, as teses divergem quanto ao alcance da norma de isenção, ou seja, atinge-se somente o crédito tributário ou, além deste, a obrigação tributária da qual decorre.

A corrente tradicional foi, entretanto, encampada pelo Código Tributário Nacional, o qual prescreve que a isenção alcança somente o crédito tributário. É o que se depreende do prescrito nos arts. 139, 140 e 175, I, parágrafo único, do CTN, a saber:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

[...]

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. (grifo nosso)

Uma constatação, entretanto, deve ser ressaltada pelo presente estudo. Essa observação reside no fato de que para que exista uma norma jurídica de isenção, deve haver o pressuposto de incidência de determinado tributo também fixado em outra norma jurídica tributária específica. É exatamente sob esse aspecto que a norma de isenção difere da não-incidência.

É possível, a esta altura, chegar-se à primeira conclusão, qual seja.

A norma jurídica de isenção pressupõe sempre a preexistência da norma jurídica tributária de incidência.

2.2.2. O alcance das normas de isenção

Considerando-se que a isenção pressupõe sempre a preexistência da norma jurídica tributária de incidência, como poderá essa norma de isenção atingir aquela norma que estabelece a hipótese de incidência de determinado tributo?

Para solucionar essa questão toma-se novamente a lição de Geraldo Ataliba,⁹ que destaca os aspectos material, pessoal, espacial e temporal da hipótese de incidência tributária.

O aspecto pessoal é o que determina o sujeito ativo da obrigação, titular do direito ao tributo, e o sujeito passivo da obrigação, detentor do dever de pagamento desse tributo.

O aspecto temporal é aquele que determina o tempo da ocorrência dessa hipótese de incidência, o qual pode ser expressamente determinado na norma, ou simplesmente a norma prescreve que o tempo de sua ocorrência dar-se-á quando acontecer, na realidade fenomênica, o fato previsto na hipótese legal (fato imponible), surgindo nesse momento a obrigação tributária.

O aspecto espacial também está previsto na norma que determina o lugar do cumprimento da obrigação tributária que, em geral, é aquele de ocorrência do fato imponible.

Finalmente, o aspecto material, que “[...] contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito na h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.”

Esse aspecto material, juntamente com o aspecto pessoal, são os mais importantes das hipóteses legais de incidência dos tributos e estão intimamente ligados. No aspecto material destaca-se a base de cálculo do tributo que Geraldo Ataliba chama de “perspectiva dimensível” do aspecto material da h.i. Faz também parte desse aspecto material da h.i. a alíquota. Esta se constitui em um termo que é indicativo de uma parte, uma fração, em geral determinada por meio de um percentual, da base imponible.

9. Op. cit., p. 70/71.

Assim, a norma de isenção que se contrapõe a uma norma de incidência pode excluir desta o aspecto pessoal, o temporal (isenção por tempo determinado), o espacial (com relação a determinado lugar) ou o material, que pode também atingir a alíquota do tributo.

Nesse sentido é a lição do Prof. Paulo de Barros Carvalho,¹⁰ da qual se destaca o seguinte trecho:

De que maneira atua a norma de isenção, em face da regra-matriz de incidência? É o que descreveremos.

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-as, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. Vejamos o modelo: estão isentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza os rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. É fácil notar que a norma jurídica de isenção do IR (pessoa física) vai de encontro à regra-matriz de incidência daquele imposto, alcançando-lhe o critério pessoal do conseqüente, no ponto exato do sujeito passivo. Mas não o exclui totalmente, subtraindo, apenas, no domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros, e mesmo assim quanto aos rendimentos do trabalho assalariado. Houve uma diminuição do universo dos sujeitos passivos, que ficou desfalcado de uma pequena subclasse.

[...]

Consoante o entendimento, que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo conseqüente:

I – pela hipótese

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;

10. Op. cit., p. 328/333.

- c) atingindo-lhe o critério espacial;
- d) atingindo-lhe o critério temporal;
- II – pelo conseqüente
- e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.

Feitas as observações anteriores quanto ao alcance das normas jurídicas tributárias de isenção, chega-se a outra conclusão neste tópico do estudo: a norma de isenção é claramente contraposta à norma de incidência e pode mutilar esta última em algum dos seus aspectos, o pessoal, o material, o espacial ou o temporal.

2.2.3. Das normas de incidência e isenção da COFINS insertas na Lei Complementar n. 70/91

Desenvolvidas as observações anteriores, é possível, a esta altura do estudo, examinar as normas de incidência e de isenção da COFINS especificamente para o caso presente.

Prescreve a Lei Complementar n. 70/ 91, em seus arts. 1º, 2º e 6º, II, o que segue:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

[...]

Art. 6º São isentas da contribuição:

II – as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987; (grifo nosso)

Como é possível concluir dos dispositivos legais acima, o art. 1º da citada lei define o aspecto pessoal da h.i. da citada contribuição elegendo como seus sujeitos passivos as “pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda” e o sujeito ativo a União Federal detentora da competência constitucional para criar tal tributo.

Das observações anteriores verifica-se a vinculação patente entre o aspecto pessoal e o aspecto material da h.i. da COFINS, pois este último, o “faturamento mensal”, é inerente, é próprio e somente possível às pessoas jurídicas, pois somente estas podem realizar tal aspecto material. A pessoa física não está no campo de incidência da COFINS, é caso de não-incidência.

De outra parte, esse “faturamento mensal” também determina o aspecto temporal, visto que o mesmo não é o “diário”, “trimestral” ou outro qualquer. Assim, sob o aspecto temporal, a h.i. da COFINS aperfeiçoa-se mensalmente.

Também o aspecto espacial colhe-se da competência impositiva da União, incidindo tal tributo em todo o território nacional.

Ainda do aspecto material, que é o “faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”, é possível extrair que:

1º – a citada contribuição incide sobre a venda (contrato específico e determinado pela legislação);

2º – não se trata de qualquer venda, pois esta deve ser de mercadorias ou de serviços ou de ambos, quando vendidos conjuntamente.

Não está no escopo deste estudo a questão de ampliação da base de cálculo do citado tributo para alcançar outras receitas decorrentes de aluguel (que não é venda); da venda de imóveis (que não é mercadoria) etc.

Objetiva este estudo concluir neste tópico que todas as vendas de serviços, sejam eles quais forem, estão dentro do campo de incidência da COFINS.

Se assim não fosse, a contraposição da norma de isenção a que se refere o inciso II do art. 6º da mesma Lei Complementar n. 70/91 seria impossível, pois essa norma estabelece que estejam isentas as sociedades civis de profissão regulamentada.

Assim, a venda de serviços (aspecto material) realizada por essas pessoas jurídicas, assim definidas (aspecto pessoal), pode ser contraposta à norma de incidência geral que prevê a venda de serviços por pessoa jurídica como hipótese de incidência da COFINS.

Haver-se-á de concluir que a norma de isenção da COFINS inserida no inciso I do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91 contrapõe-se à norma de incidência, mutilando parcialmente o seu aspecto pessoal.

2.3. Da natureza da norma contida no art. 56 da Lei n. 9.430/96

Seria a norma contida no art. 56 da Lei n. 9.430/96 uma norma definidora da incidência da COFINS ou seria revogadora da contranorma de isenção encastoadada no inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91?

Para o deslinde dessa questão é necessário transcrever o citado dispositivo legal:

Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991.

Parágrafo único. Para efeito da incidência da contribuição de que trata este artigo, serão consideradas as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997.

Do exame do dispositivo legal supracitado, o mesmo traz em si uma norma jurídica tributária de incidência da COFINS, definindo, inclusive, os seus aspectos temporal (a partir de abril de 1997) e

pessoal (as sociedades de prestação de serviços de profissão regulamentada).

Indaga-se novamente: mas a incidência da COFINS sobre a venda de serviços por parte das sociedades de prestação de serviços de profissão regulamentada já não estava anteriormente prevista em norma jurídica de incidência tributária de acordo com os arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91?

A resposta, como demonstrado até aqui, é positiva. A incidência da COFINS sobre a venda de serviços por parte das sociedades de prestação de serviços de profissão regulamentada, de acordo com os arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91, já estava prevista em norma jurídica de incidência tributária.

Por conclusão deste tópico, é possível afirmar que:

- a) o art. 56 da Lei n. 9.430/91 tem natureza de norma jurídica tributária de incidência da COFINS, especificando os aspectos pessoal e temporal da h.i. já prevista nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91, não sendo incompatível com a norma geral de incidência da citada lei complementar;
- b) não revogou expressamente o inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91; e, inclusive,
- c) manda observar as normas da Lei Complementar n. 70/91 e, obviamente, também o seu art. 6º, II.

2.4. A questão da revogação do inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91 – vigência da lei no tempo

Partindo da premissa de que o art. 56 da Lei n. 9.430/91 tem natureza de norma jurídica tributária de incidência da COFINS e não de revogação expressa do inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91, passa-se agora à seguinte indagação a ser resolvida.

Uma norma jurídica (art. 56 da Lei n. 9.430/96) que reforça outra norma de incidência já prevista anteriormente, determinando expressamente que sejam observadas as normas da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, teve o condão de revogar a contranorma de isenção prevista no inciso II do art. 6º dessa mesma

lei? Não seria mais correta a revogação expressa do citado inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91?

Essas indagações é que serão solvidas a seguir. Para tanto, é necessário que seja examinada a questão da vigência da lei no tempo e, sendo assim, esse estudo remete ao exame da Lei de Introdução ao Código Civil, especialmente em seu art. 2º, §§ 1º e 2º, adiante transcritos:

Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º. A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Como visto *supra* a Lei de Introdução ao Código Civil (LICC) recebida pelo art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, prescreve em seus art. 2º que:

a) não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue;

b) em seu § 1º, que a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. (grifo nosso).

Por seu turno, o art. 6º seguinte da mesma Lei prescreve que a lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, direito adquirido e a coisa julgada.

Miguel Maria Serpa Lopes¹¹ propedeuticamente ensina sobre o tema o que segue:

41- Modalidades de revogação da lei. Em face do texto legal, os modos terminativos da lei podem ser classificados em três grupos: 1º) revoga-

11. *Curso de Direito Civil (Introdução, Parte Geral e Teoria dos Negócios Jurídicos)*. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957, p. 93-96.

ção da lei por causas ínsitas a ela própria; 2º) revogação expressa; 3º) revogação tácita.

[...]

43 – Revogação expressa da lei. A revogação expressa ocorre, quando declarada pela própria lei, ou, em termos genéricos, mencionando a revogação de todas as disposições em contrário, ou, em termos particulares, dizendo revogadas nominativamente ou taxativamente determinadas leis ou disposições de leis anteriores. Em sentido contrário, Paulo de Lacerda entende haver revogação expressa tão-somente se houver sido indicada a lei revogada no que é contestado por E. Espinola, considerando que a fórmula “revogam-se as disposições em contrário” basta para caracterizar a revogação expressa, o que se nos afigura absolutamente exato, em face da própria noção de revogação tácita ou indireta, como passaremos a ver.

[...]

44 – Revogação tácita ou indireta. Dá-se a revogação tácita ou indireta, quando, embora não expressamente estabelecida pela lei, tal resulta de circunstâncias inequívocas, direta ou indiretamente por ela previstas. Segundo se observa do art. 2º da Lei de Introdução, dois são os elementos identificadores da revogação tácita: 1º) no caso de incompatibilidade da lei nova com a anterior; 2º) a circunstância da lei nova regular inteiramente a matéria de que tratava a anterior. O primeiro elemento consiste na incompatibilidade ou contrariedade entre os dispositivos da lei nova e os da anterior, prevalecendo os da primeira sobre os da segunda: *lex posterior derogat priori*. Presume-se no legislador a pretensão de coisas razoáveis. Ilógico, pois, seria conceber-se a aplicação simultânea de duas leis contraditórias ou opostas. A pesquisa dessa incompatibilidade não deve orientar-se tão-só pela consideração da vontade do legislador, senão igualmente pela observação bem atenta dessa incompatibilidade (120). Força é ressaltar que a revogação tácita não se presume; para que ela se opere, é necessária a presença de uma incompatibilidade absoluta, formal (121). O segundo caso de revogação indireta opera-se quando a lei nova regula inteiramente a matéria contida na anterior. Assim, *v.g.*, se um novo Código Comercial fosse promulgado, toda a legislação comercial anterior estaria, *ipso facto*, revogada. Pode-se dizer que a lei nova regula inteiramente a matéria da lei anterior quando, dispondo so-

bre os mesmos fatos ou idênticos institutos jurídicos, os abrange em sua complexidade. Fora desse caso especial que a lei destacou, nos demais prevalece sempre o princípio comum da revogação da lei anterior pela posterior, na proporção de sua incompatibilidade com a lei nova: *posteriores leges ad priores pertinent nisi contrariae sint*. Não pode alcançar outras leis ou disposições estranhas. Contudo a revogação indireta de uma disposição da lei antiga implica a de todas as outras disposições existentes com os seus corolários ou desenvolvimentos (122).

[...]

45- Caso de não revogação tácita. Estabelece o art.2º da Lei de Introdução que a lei nova não revoga nem modifica a lei anterior, se estabelecer disposições gerais ou especiais a par das já existentes.

Com essa expressão a par das já existentes pretendeu o legislador referir-se às normas que ficam a par das anteriores, por conseguinte iguais em qualidade e merecimento, podendo atuar lado a lado, sem incompatibilidade. Trata-se de uma redundância, pois apenas corrobora o princípio da incompatibilidade, critério geral e básico nessa matéria.

Como se vê, a lei nova, interagindo com as demais leis do sistema jurídico, pode provocar a revogação expressa ou tácita de outras leis ou mesmo, sendo a lei nova incompatível com as normas superiores do sistema jurídico, não encontrando nelas a sua sustentação de validade, tornar-se nula, inválida.

Alfredo Augusto Becker,¹² ao comentar a interação da lei com as demais existentes, buscando o intérprete a norma resultante dessa interação, acrescenta o que segue:

A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial.

Estas ações e reações se processam tanto no plano vertical (interpretação histórica) quanto no plano horizontal (interpretação sistemática). Esta

12. Op. cit., p. 104/105.

fenomenologia da regra jurídica é observada à luz do cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico e que consiste em síntese: extrair a regra jurídica contida na lei, relacionando esta com as demais leis do sistema jurídico vigente (plano horizontal) e sistemas jurídicos antecedentes (plano vertical).

A regra jurídica embute-se no sistema jurídico e tal inserção não é sem conseqüências para o conteúdo da regra jurídica, nem sem conseqüências para o sistema jurídico. “Daí, quando se lê a lei, em verdade (deve) se ter na mente o sistema jurídico, em que ela entra, e se ler na história, no texto e na exportação sistemática”. Os erros de expressão da lei são corrigidos facilmente porque o texto fica entre esses dois componentes do material para a fixação do verdadeiro sentido.

[...]

O cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico tanto serve para revelar a existência da regra jurídica (lei válida), como também pode acusar a inexistência da regra jurídica (lei não-válida). O intérprete constata na inexistência de regra jurídica, quando o referido cânone hermenêutico conduz o intérprete à antinomia (contradição entre duas ou mais leis) ou à inconstitucionalidade (lei violadora de regra jurídica criada por outro órgão legislativo de grau superior).

Finalmente, cumpre lembrar que não é a interpretação que invalida a lei; na verdade, o que o intérprete faz é a necropsia da lei morta. Morte da lei antiga pelo impacto da nova lei ao se embutir no sistema jurídico; ou morte da nova lei pela reação do sistema jurídico; ou morte de ambas em virtude daquela ação e reação. (grifo nosso)

Como é possível observar da Lei de Introdução ao Código Civil e da doutrina citada, a lei existente, se não for de vigência temporária, permanece em vigor até que lei posterior a revogue expressa ou tacitamente. A revogação tácita se dá pela antinomia total ou parcial entre a lei nova e a lei existente, prevalecendo a nova regulamentação da matéria.

A revogação expressa se dá quando a lei nova expressamente revoga a lei anterior e a lei geral ou especial que estabeleça disposições a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Feitas as observações preliminares anteriores, buscar-se-á adiante aplicar a norma da Lei de Introdução ao Código Civil e os ensinamentos da doutrina citada ao caso sob exame. Cabe preliminarmente acrescentar observação de importância fundamental. Consiste ela no fato de que o inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91 não foi revogado expressamente até o presente momento, inclusive pela Lei n. 9.430/96.

Veja-se que o art. 88 e seus incisos da própria Lei n. 9.430/96 dispôs sobre os dispositivos legais que estavam sendo revogados expressamente, não estando entre eles o inciso II do art. 6º da LC n. 70/91, que dispôs sobre a isenção da COFINS, o que bem demonstra não ter havido a revogação do mesmo.

Ademais, a LC n. 95/98, que dispõe sobre as normas para elaboração e alteração das leis, é expressa ao consignar em seu art. 9º que “quando necessária a cláusula de revogação, esta deverá indicar expressamente as leis ou disposições legais revogadas”.

Tal observação, inclusive, constata-se do *website* da Presidência da República (<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>), em que é compilada toda a legislação federal e ali consta textualmente, na página http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm, o art. 6º da citada Lei Complementar, da seguinte maneira:

Art. 6º São isentas da contribuição:

~~I as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades., (Revogado pela Medida Provisória n. 2158-35, de 24.8.2001)~~

~~II – as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987;~~

~~III as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (Revogado pela Medida Provisória n. 2158-35, de 24.8.2001)~~

Como se pode ver acima, os incisos I e III do citado art. 6º da Lei Complementar n. 70/91 foram revogados pela MP n. 2.158-35 /2.001, ao passo que permanece incólume o inciso II do mencionado artigo, que não foi revogado expressamente.

Restaria saber se o citado inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91 foi revogado tacitamente pelo art. 56 da Lei n. 9.430/96.

A Lei de Introdução ao Código Civil prescreve que a revogação tácita se opera quando houver, no caso, incompatibilidade ou antinomia da lei nova com a anterior e quando a lei nova regular inteiramente a matéria de que tratava a anterior.

Quanto à regra de incidência da COFINS na venda de serviços por essas sociedades de profissão regulamentada ou qualquer outra pessoa jurídica, não se verifica qualquer incompatibilidade ou antinomia entre o art. 56 da Lei n. 9.430/96 e os arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91.

Pelo contrário, as normas jurídicas tributárias de incidência da COFINS sobre venda de serviços são normas afins.

A norma da lei complementar prescreve a incidência para todas as pessoas jurídicas, inclusive para as sociedades de profissionais de profissão regulamentada, e a lei ordinária ocupa-se especialmente das últimas.

A norma de incidência da COFINS prescrita no art. 56 da Lei n. 9.430/96 está circunscrita na norma de incidência da COFINS prescrita nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91. Isso vale dizer que tais normas representam círculos concêntricos em que o círculo maior dos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91 alberga o círculo menor do art. 56 da Lei n. 9.430/96 (para um melhor entendimento da questão).

Portanto, nesse caso, não se operou a revogação tácita por incompatibilidade.

De outra banda, também não se operou a revogação tácita em virtude da nova lei ter regulado inteiramente a matéria.

Com efeito, o art. 56 da Lei n. 9.430/96 limitou-se a reafirmar a norma jurídica de incidência da COFINS para as sociedades de profissionais de profissão regulamentada já prevista pelos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91 para todas as pessoas jurídicas, dentre estas, as sociedade de profissionais de profissão regulamentada, nada mais.

Acrescente-se que a lei ordinária posterior não regulou inteiramente a matéria, pois, depois de estabelecer a norma jurídica tributária de incidência, manda que essa incidência observe as normas contidas na Lei Complementar n. 70/91 e, obviamente, dentre essas normas está a norma de isenção ali estabelecida. Não custa repetir o prescrito no citado art. 56:

Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991.

Sendo assim, como a norma de incidência da COFINS contida no art. 56 da Lei n. 9.430/96 não é incompatível e não guarda antinomia com a norma jurídica de incidência da COFINS contida nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91, pelo contrário, está nela contida; e como também não regulou inteiramente a matéria ao determinar, inclusive, que sejam “observadas as normas da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991”, é forçoso concluir que tal dispositivo não revogou tacitamente a norma jurídica tributária de isenção prevista no inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91.

De efeito, a norma contida no o inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91, para isentar, já pressupunha a incidência da COFINS para as sociedades de prestação de serviços de profissão regulamentada pelos arts. 1º e 2º da mesma lei.

O que fez o art. 56 da Lei n. 9.430/96?

- a) simplesmente confirma a incidência da COFINS para as sociedades de prestação de serviços de profissão regulamentada;
- b) manda, ainda, expressamente, que sejam observadas as normas da Lei Complementar n. 70/91;
- c) não revoga expressamente o citado inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91.

Assim, onde se presume a revogação do citado inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91?

Como se pode ver, fica extremamente claro que não houve revogação expressa e tampouco houve revogação tácita da isenção em comento, restando ainda saber se o caso é de não-revogação da lei complementar pela lei ordinária, consoante o que prescreve o § 2º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.

O citado dispositivo legal prescreve que “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

O citado § 2º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil aplica-se ao caso presente, pois a Lei n. 9.430/96 não revogou o art. 6º, II, da Lei Complementar n. 70/91, porque:

- a) em primeiro lugar, não revogou expressamente o art. 6º, II, da Lei Complementar n. 70/91;
- b) em segundo lugar, trata-se de norma que tem a natureza de norma jurídica tributária de incidência da COFINS, estando circunscrita na norma anterior de incidência dos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91, como visto anteriormente; e, finalmente,
- c) em terceiro lugar, porque, estando a norma do art. 56 da Lei n. 9.430/96 circunscrita na norma anterior de incidência dos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91, essa norma da lei ordinária foi estabelecida a par das já existentes da Lei Complementar que já previa a incidência da COFINS.

Do exposto, é possível concluir que o art. 56 da Lei n. 9.430/96, por estabelecer norma de incidência da COFINS a par da existente nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91, não revogou tais dispositivos. Por consequência, como também mandou observar expressamente as normas da Lei Complementar, obviamente dentre estas o inciso II do seu art. 6º, haver-se-á de concluir que restou mantida em vigor a isenção concedida pela lei específica.

2.6. A questão da concessão da isenção por lei específica

Além das razões levantadas anteriormente quanto à não-revogação da isenção do inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91 pelo art. 56 da Lei n. 9.430/96, cabe a essa altura trazer a exame a questão da criação de norma jurídica de isenção tributária e de sua extinção.

Com efeito, examinando-se o § 6º do art. 150 da Constituição Federal, o mesmo prescreve que:

Art. 150.

[...]

6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, *g*. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993).

Preliminarmente deve ser observado que a Lei n. 9.430/96 é lei geral federal em matéria tributária, pois trata de diversos tributos, como se pode ver de seus dispositivos e também de sua própria Súmula, a saber:

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

Já a Lei Complementar n. 70/91, segundo seus dispositivos, trata especificamente da COFINS e da CSLL, como também se vê de sua Súmula:

Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências.

Do comando constitucional depreende-se que uma norma jurídica tributária de isenção somente pode ser criada por lei específica (no caso, lei federal) que regule exclusivamente a isenção ou exclusivamente o tributo ou contribuição.

Verifica-se, como visto acima, que a Lei Complementar n. 70/91 atende às condições fixadas pela Constituição, pois regula integralmente a COFINS em todos os seus aspectos, desde as normas jurídicas tributárias de incidência, as normas de isenção e outras a ela pertinentes.

Supondo-se só por argumentação que a norma jurídica tributária de incidência da COFINS inserta no art. 56 da Lei n. 9.430/96 fosse norma de revogação da isenção prevista no inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91, estando ela inserida no seio de uma lei tributária geral poderia esta lei revogar uma norma de isenção constante de uma lei específica assim qualificada pela Constituição?

O deslinde dessa questão merece um exame mais detido. Se a Constituição Federal obriga a edição de lei específica para a concessão da isenção, conseqüentemente a sua revogação somente pode ocorrer também por meio de lei específica.

Note-se que a Lei de Introdução ao Código Civil fala, por meio de seu art. 2º, § 2º, em disposições gerais ou especiais, e a Constituição fala em lei específica (no caso, lei federal) que regule exclusivamente a isenção ou exclusivamente o tributo ou contribuição.

Ocorre que os termos “especial” e “específico” são sinônimos, conforme se pode colher de qualquer dicionário. Portanto, em ambos os casos, o entendimento é o mesmo, ou seja, a lei nova que estabelece disposições gerais sobre diversos tributos não pode revogar uma lei específica que regula exclusivamente a COFINS.

Não se pode compreender uma lei específica para a concessão e outra geral, distinta, para a revogação de isenção, pois os efeitos tanto de uma norma quanto da outra atingem a esfera patrimonial do contribuinte, razão pela qual mereceram especial atenção e proteção na Carta Magna.

Quando a Constituição prescreve que a isenção somente poder ser concedida por lei específica, é esta que agrega ao patrimônio do

contribuinte essa contranorma de isenção, diminuindo o campo de incidência do tributo.

Se o patrimônio do contribuinte está protegido por lei específica, essa proteção somente pode ser retirada também por lei específica.

Tal conclusão tem escora no princípio da legalidade e no princípio da isonomia, que devem orientar a relação jurídica tributária quanto aos seus sujeitos ativo e passivo, e também na própria Lei de Introdução ao Código Civil, por seu art. 2º, § 2º.

Feitas as considerações *supra* e partindo da suposição que a norma do art. 56 da Lei n. 9.430/96 seria uma norma de revogação da isenção prevista no inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91, o que não é verdadeiro, como já demonstrado, mesmo assim, é possível concluir:

- a) a isenção do inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91 foi conferida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada por lei específica, como manda o § 6º do art. 150 da Constituição;
- b) por consequência não pode ser revogada por lei geral em matéria tributária, como é a Lei n. 9.430/96, em obediência ao prescrito na Lei de Introdução ao Código Civil por seu art. 2º, § 2º.

3. Conclusões

Diante do que já foi exposto anteriormente, convém reproduzir as conclusões alcançadas no correr do presente estudo, as quais são as seguintes:

1ª – Para que exista uma norma jurídica tributária específica de isenção, deve haver o pressuposto de incidência de determinado tributo, também fixado em outra norma jurídica tributária específica; a norma jurídica tributária de isenção pressupõe sempre a existência da norma jurídica tributária de incidência.

2ª – A norma de isenção é claramente contraposta à norma de incidência e pode mutilar esta última em algum dos seus aspectos: o pessoal, o material, o espacial e o temporal.

3ª – Nos termos das normas jurídicas de incidência da COFINS insertas nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91, todas as vendas de serviços realizadas por qualquer pessoa jurídica, sejam elas quais forem, estão dentro do campo de incidência da COFINS.

4ª – A contraposição da norma de isenção das sociedades civis de profissão regulamentada a que se refere o inciso II do art. 6º da mesma Lei Complementar n. 70/91 pressupõe a norma de incidência inserta nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91, por meio da qual essas sociedades específicas estariam sujeitas a tal contribuição.

5ª – A isenção da venda de serviços (aspecto material) realizada por essas sociedades civis de profissão regulamentada (aspecto pessoal) pode ser contraposta à norma de incidência que prevê a venda de serviços por qualquer pessoa jurídica como hipótese de incidência da COFINS.

6ª – A norma jurídica tributária de isenção da COFINS para as sociedades civis de profissão regulamentada contrapôs-se à norma de incidência, mutilando parcialmente o seu aspecto pessoal.

7ª – O art. 56 da Lei n. 9.430/91 tem natureza de norma jurídica tributária de incidência da COFINS.

8ª – A norma de incidência da COFINS prescrita no art. 56 da Lei n. 9.430/96 está circunscrita na norma de incidência da COFINS prescrita nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91. Isso vale dizer que tais normas representam círculos concêntricos em que o círculo maior dos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91 alberga o círculo menor do art. 56 da Lei n. 9.430/96 (para um melhor entendimento da questão).

9ª – O art. 56 da Lei n. 9.430/91 não revogou o inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91, porque:

a) em primeiro lugar, o art. 6º, II, da Lei Complementar n. 70/91 não foi revogado expressamente quer pela Lei n. 9.430/96 ou outra até o momento;

b) em segundo lugar, tal art. 56 tem a natureza de norma jurídica tributária de incidência da COFINS, estando circunscrita na norma anterior de incidência dos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91, como visto anteriormente;

c) em terceiro lugar, porque estando a norma do art. 56 da Lei n. 9.430/96 circunscrita na norma anterior de incidência dos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91, essa norma da lei ordinária foi estabelecida a par das já existentes da Lei Complementar que já previa a incidência da COFINS.

10ª – O art. 56 da Lei n. 9.430/96, por estabelecer norma de incidência da COFINS a par da existente nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar n. 70/91, não revogou tais dispositivos.

11ª – Como o art. 56 da Lei n. 9.430/96 mandou observar expressamente as normas da Lei Complementar, obviamente dentre estas o inciso II do seu art. 6º, haver-se-á de concluir que restou mantida em vigor a isenção concedida pela lei específica.

12ª – A isenção do inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91 foi conferida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada por lei específica, como manda o § 6º do art. 150 da Constituição.

13ª – Sendo conferida a isenção por lei específica, a mesma não pode ser revogada por lei geral em matéria tributária, como é a Lei n. 9.430/96, em obediência ao prescrito na Lei de Introdução ao Código Civil, por meio de seu art. 2º, § 2º.

14ª – Finalmente, em virtude das conclusões anteriores, é possível afirmar que a isenção do inciso II do art. 6º da Lei Complementar n. 70/91, conferida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada por lei específica, como manda o § 6º do art. 150 da Constituição, permanece em vigor.

FEDERALISMO FISCAL, TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS CONSTITUCIONAIS E DESENVOLVIMENTO REGIONAL: UMA ANÁLISE EM PROL DA EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Karla Marques Pamplona

1. Introdução

Este trabalho aborda as transferências intergovernamentais, em específico, os Fundos de Participação dos Municípios, dos Estados e do Distrito Federal, levando-se em consideração o contexto jurídico-político do Estado brasileiro.

Desse modo, evidencia-se o papel fundamental das transferências intergovernamentais constitucionais na garantia da efetividade de direitos fundamentais, como o desenvolvimento regional e a cidadania.

Em seguida, realiza-se uma análise sobre os tipos e as características dos repasses intergovernamentais, sendo detalhado o procedimento dos Fundos de Participação.

Por fim, são apontados os desajustes nos critérios dos Fundos de Participação e expostas algumas sugestões de reformas e de medidas de equalização fiscal, com a finalidade de contribuir para a autonomia e a redução da desigualdade socioeconômica das entidades subnacionais pátrias.

2. Estado Democrático de Direito e Federalismo Fiscal: transferências intergovernamentais como instrumento de atenuação das desigualdades socio-econômicas regionais

A República Federativa do Brasil, consoante ressalta o art. 1º, *caput*, da Constituição Federal de 1988, constitui-se em um Estado Democrático de Direito, formado pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Portanto, qualifica-se

como um Estado Federal, o qual garante a mínima autonomia aos seus entes políticos.¹

No Estado Federal é de fundamental importância a autonomia financeira dos seus membros, a qual é assegurada mediante a discriminação de rendas.² Portanto, constitui-se em uma característica essencial desse modelo de Estado o federalismo fiscal, aqui compreendido como o conjunto das normas relativas à competência tributária, às transferências intergovernamentais e à distribuição intergovernamental de gasto público entre as entidades subnacionais.³ Tais institutos são decisivos no equilíbrio financeiro e na igualdade socioeconômica regional.

1. O Estado brasileiro possui os elementos mínimos exigíveis para ser considerado um Estado Federal, pois os seus entes políticos possuem a capacidade de auto-organização, autogoverno e autolegislação que lhes garantem moderada autonomia, conforme os arts. 18 a 30 e outros da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, ver: FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. *Poder constituinte do Estado-membro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 54. Dalmo de Abreu Dallari (*Elementos da teoria geral do Estado*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 258-60.) elenca oito características essenciais do Estado Federal: a) os Estados-membros perdem a condição de Estado; b) a base jurídica do Estado Federal é a Constituição Federal; c) não há direito de secessão; d) apenas o Estado Federal possui soberania; e) as atribuições da União e das unidades subnacionais são fixadas na Constituição Federal por meio de distribuição de competências; f) cada esfera de competências se atribui renda própria; g) o poder político é compartilhado entre a União e as unidades federadas; h) os cidadãos do Estado que adere à federação adquirem a cidadania do Estado Federal e perdem a anterior.
2. Há dois tipos de discriminação de rendas: pela fonte e pelo produto. A discriminação pela fonte consiste na competência tributária prescrita constitucionalmente aos entes políticos, enquanto a discriminação pelo produto da arrecadação constitui-se na distribuição constitucional da receita tributária entre os membros da Federação. Neste sentido, veja: OLIVEIRA, Regis Fernandes; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 51.
3. Na mesma linha de pensamento, verificar: “[...] são as questões do federalismo fiscal, aqui entendido como o conjunto de problemas, métodos e processos relativos à distribuição de recursos fiscais em federações, de forma tal que viabilizem o bom desempenho de cada nível de governo no cumprimento dos encargos a eles atribuídos”. PRADO, Sérgio. *Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada*. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2006. O modelo de federalismo fiscal é “tomado genericamente como desenho institucional que privilegia a descentralização – de atribuições e de receitas – às entidades subnacionais”. GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica disciplinar. In: CONTI, José Maurício (Coord.). *Federalismo Fiscal*. São Paulo: Manole, 2004.

No entanto, percebe-se claramente que o atual sistema constitucional tributário não é suficiente para promover uma capacidade financeiro-econômica proporcional entre os entes federativos. Em que pese o avanço na Constituição Federal de 1988, pertinente ao alargamento das bases tributárias dos Estados e dos Municípios e à forte ampliação das percentagens do repasse da receita dos impostos federais mediante fundos constitucionais, a aptidão fiscal dos entes federativos não é equânime, sendo a União a maior beneficiada.

Nos últimos anos houve uma constante centralização do poder tributário por parte da União, intensificando o desequilíbrio vertical federativo, conforme corrobora o Relatório do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário Brasileiro (IBPT).⁴ A arrecadação dos tributos federais em 2007 alcançou 70,51% do total da carga tributária (36,08%), enquanto os tributos estaduais e municipais obtiveram, respectivamente, 25,28% e 4,21%. Em 2006, a média de arrecadação tributária das três esferas foi semelhante 69,78% (União), 25,91% (Estados) e 4,30% (Municípios).⁵ Essa situação decorreu do constante aumento dos impostos federais, além da intensa multiplicação das contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico e corporativas),⁶ cuja receita não é compartilhada com as demais unidades subnacionais, salvo poucas exceções.

4. AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi. Carga tributária brasileira atinge o índice de 36,8% do PIB em 2007, crescendo mais de 1 ponto percentual. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em 31 mar 2008.
5. Percentualmente, os tributos federais cresceram 14,05%, os estaduais 10,13% e os municipais 10,32%; em valores nominais, os tributos federais tiveram crescimento de R\$-80,19 bilhões, os estaduais R\$-21,47 bilhões e os municipais 3,63 bilhões. AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi. Op. cit.
6. Nos últimos anos verificou-se a proliferação das contribuições de competência da União, haja vista a menor rigidez do processo legislativo comparado à instituição de novos impostos, além disso, houve constante ampliação do seu âmbito de incidência e aumento de sua alíquota. De 1988 até 2008 foram instituídas 16 emendas constitucionais relativas a essa espécie tributária: EC n. 03, de 18 de março de 1993, EC de Revisão n. 01, de 02 de março de 1994, EC n. 10, de 07 de março de 1996, EC n. 12, de 16 de agosto de 1996, EC n. 14, de 13 de setembro de 1996, EC n. 17, de 25 de novembro de 1997, EC n. 20, de 16 de dezembro de 1998, EC n. 21, de 19 de março de 1999, EC n. 27, de 22.03.2000, EC n. 31, de 18.12.2000, EC n. 33, de 12.12.2001, EC n. 37, de 13.06.2002, EC n. 39, de 20.12.2002, EC n. 41, de 31 de dezembro de 2003, EC n. 42, de 31 de dezembro de 2003, EC n. 44, de 30 de junho de 2004 e EC n. 47,

Ademais, houve o engessamento orçamentário federal, tendo em vista que grande parte da receita tributária tornou-se vinculada a específicas atividades socioeconômicas, impedindo o repasse para os demais entes federados.

Além disso, os impactos da globalização da economia agravam a disparidade socio-econômica local, tendo em vista que: 1) As regiões mais desenvolvidas são capazes de melhor extrair as vantagens da economia globalizada, em detrimento das regiões menos desenvolvidas; 2) Há forte tendência à limitação da tributação sobre o comércio exterior, uma importante fonte de receita, pois os fatos geradores migram com mais facilidade para outros países; 3) Existe a incapacidade de tributar satisfatoriamente as operações comerciais realizadas pela internet; 4) A redução das barreiras de comércio entre os países inviabilizam determinadas atividades empresárias, em face da concorrência estrangeira, aumentando o risco de isolamento econômico de algumas regiões; 5) Impulsiona-se a centralização tributária, aumentando o desequilíbrio vertical; 6) Promove-se crescente limitação à autonomia dos Estados nacionais; entre outros.⁷

Acrescenta-se, ainda, que o Brasil vem sofrendo constante mudança demográfica, decorrente da urbanização, o que promove a concentração da população nos Municípios e, por conseguinte, o aumento da demanda de prestação de serviços públicos básicos por essas unidades subnacionais nos campos da saúde, da assistência social, da educação etc., o que reivindica uma maior capacidade de gasto.

O quadro político também interfere no desequilíbrio regional socio-econômico, pois os conflitos políticos, na maioria das vezes,

de 05 de julho de 2005. Cumpre ressaltar, a título exemplificativo, que a contribuição social sobre o lucro (CSSL), teve a sua alíquota aumentada em 30% pela Emenda Constitucional de Revisão n. 01, de 02 de março de 1994, e a contribuição provisória sobre a movimentação financeira (CPMF), teve sucessiva prorrogação de sua vigência e aumento de sua alíquota inicial.

7. Neste sentido, veja: PIANCASTELLI, Marcelo; BOUERI, Rogério; LIMA, Edilberto Pontes. Descentralização fiscal, harmonização tributária e relações intergovernamentais: como distintas federações reagem aos desafios da globalização. In: REZENDE, Fernando (coord.). *Desafios do federalismo fiscal*. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p. 51-54.

passam por cima do primado da solidariedade que deve orientar a relação entre as unidades federadas, intensificando a desigualdade horizontal. Exemplo clássico são as chamadas guerras fiscais travadas entre os Estados.⁸

Diante do contexto exposto, cabe ao Estado se organizar, de modo a assegurar a correção do desequilíbrio federativo e a redução da desigualdade socio-econômica regional.

Ressalta-se que o Estado brasileiro possui como seu fundamento a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), obtendo, portanto, o dever de garantir à sociedade os direitos fundamentais⁹ sociais, econômicos e difusos, além dos civis e políticos, como a cidadania e o desenvolvimento do país (arts. 1º, II e 3º, II, da Carta Política), mediante a implantação e a execução de determinados programas governamentais estruturais.¹⁰

Assim, a política tributária ou o conjunto de medidas financeiras governamentais devem ser formulados mediante sua razão última, qual seja, a consolidação do desenvolvimento e da cidadania.

Compreende-se como desenvolvimento¹¹ a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos, viabilizando a liberdade política, as oportunidades nas áreas de saúde e educação, aumentando o poder de consumo, garantindo a transparência dos atos públicos e a se-

-
8. A guerra fiscal consiste na instituição de incentivos fiscais pelos Estados, no intuito de atrair novas sociedades empresárias, inclusive, indústrias, para fomentar o seu desenvolvimento econômico. Neste sentido, ver: BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 183-184.
 9. Os direitos fundamentais são compreendidos, neste trabalho, como o conjunto de direitos que compartilham o universo moral da dignidade da pessoa humana, decorrentes de decisão política da nação, portanto, prescritos, expressa ou implicitamente, na Constituição Federal de 1988. COMPARATO, Fábio Konder. *Afirmção histórica dos direitos humanos*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 1-68; VIEIRA, Oscar Vilhena. *Direitos Fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2006.
 10. FÁRIA, José Eduardo. Judiciário e desenvolvimento econômico. In: *Direitos Humanos, Direitos Sociais e Justiça*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 19-25; KRELL, Andreas. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional "comparado"*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002, p. 72-73.
 11. SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 51-58.

gurança social etc., e não apenas a estabilização ou o crescimento econômico. Ressalta-se que o crescimento econômico¹² é apenas uma parcela da idéia de desenvolvimento, visto que este implica em transformações dinâmicas, contínuas e amplas na sociedade, de nível econômico, social e cultural.¹³

Nessa conjuntura, as transferências intergovernamentais, as quais consistem em repasses da receita tributária entres a unidades subnacionais, detêm a relevante função social de equalização fiscal e de redução da desigualdade socioeconômica regional.

Desse modo, as transferências intergovernamentais devem ser estabelecidas pelo Estado Federal Pátrio sob o paradigma do Estado Democrático de Direito, obtendo como finalidade precípua a equânime distribuição das receitas tributárias entres os entes federativos no intuito de lhes garantir a autonomia financeira e a possibilidade de desenvolvimento proporcional, e, assim, atribuir condições político-sociais igualitárias entre os cidadãos brasileiros.

3. As transferências intergovernamentais

Existem, basicamente, três critérios distintos para distinguir as transferências intergovernamentais.¹⁴

Quanto à natureza, as transferências intergovernamentais podem ser *obrigatórias*, *automáticas* ou *constitucionais*, quando já estão previstas no Texto Constitucional e, desse modo, devem

12. Crescimento significa para alguns autores todas as formas de progresso econômico ou as transformações estruturais em países em desenvolvimento ou até mesmo incremento, em longo prazo, da população e do produto *per capita*. Neste sentido, consultar Carla Abrantkoski Rister, na obra *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e conseqüências*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 1-12.

13. Sustentam a distinção entre crescimento e desenvolvimento os seguintes autores: GRAU, Eros Roberto. *Elementos de Direito Econômico*, p. 7-14; NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento econômico: Um retrospecto e algumas perspectivas. Regulação e Desenvolvimento*. p. 16-28; RISTER, Carla Abrantkoski. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 1-12; SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 51-58.

14. DI PIETRO, Juliano. Repartição das receitas tributárias: a repartição do produto da arrecadação. As transferências intergovernamentais. In CONTI, José Mauricio. *Federalismo Fiscal*. São Paulo: Manole, 2004, p. 71.

ser automaticamente repassadas as receitas tributárias às entidades subnacionais especificadas, independentemente de autorização. Por exemplo: as transferências previstas nos arts. 157 a 159 da Constituição Federal de 1988. Também podem ser *discricionárias* ou *voluntárias*, quando as transferências da receita tributária dependem de decisão de autoridade, podendo ser modificadas conforme as circunstâncias. São exemplos as transferências mediante convênios.

Pode haver casos em que o procedimento de transferência intergovernamental é misto, existindo uma primeira etapa, na qual a norma constitucional prevê o repasse da receita a outro ente federativo de forma obrigatória, e uma segunda etapa, na qual esta última entidade subnacional fica incumbida à transferência de parcela da receita a outros entes federados. Adequa-se a essa hipótese o procedimento dos Fundos de Financiamento das Regiões Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO), os quais possuem uma primeira fase cuja transferência é obrigatória, sendo prescrita no art. 159, I, c, da Constituição da República, e uma segunda fase consistente na distribuição da receita, a qual é realizada com base em programas de financiamento ao setor produtivo a serem previamente analisados e aprovados pelo órgão competente.

No que pertine ao destino dos recursos, as transferências podem ser *vinculadas* ou *condicionadas* e *não-vinculadas* ou *incondicionadas*. As primeiras consistem no repasse dos recursos às unidades federadas com destinação específica afetada, ou seja, a receita deve ser aplicada em determinada atividade socio-econômica, fundo ou serviço público específico. São exemplos: o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), o Sistema Nacional de Saúde etc. As transferências não-vinculadas, por sua vez, são caracterizadas pelo repasse de recursos às unidades federadas, sem destinação específica, existindo plena autonomia para utilizá-los, como ocorre com os Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e dos Municípios (FPM), previstos no art. 159 da Carta Política.

Em relação à forma, as transferências podem ser *diretas*, quando prescindem de qualquer intermediação, como os repasses regulados nos arts. 157 e 158 da Constituição Federal, e *indiretas*,

quando demandam a realização de fundos, a exemplo dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios.

José Maurício Conti¹⁵ acrescenta, ainda, o critério da cooperação ou das unidades envolvidas nas transferências, decorrente do moderno federalismo,¹⁶ distinguindo-as em: *cooperação vertical*, quando o repasse de recursos ocorre entre unidades de grau diverso, e *cooperação horizontal*, quando a transferência da receita se dá entre entes políticos de mesmo grau.

Além dessas classificações, Sérgio Prado¹⁷ prevê mais três modalidades de transferências intergovernamentais: as *devolutivas*, as *redistributivas* e as *compensatórias*.

As transferências devolutivas são aquelas cuja receita é devolvida aos entes políticos que possuem relação direta com o fator gerador da tributação, conforme acontece com o Imposto sobre veículos automotores (IPVA), de competência dos Estados, em que deve ser repassado 50% da receita aos Municípios cujos veículos foram licenciados em seu território (art. 158, I, da Constituição). Da mesma forma, sucede com o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto de Operações Financeiras (IOF) sobre a operação do ouro, nos termos dos arts. 153, § 5º, e 158, II.

As transferências redistributivas, por sua vez, são aquelas distribuídas aos Municípios e aos Estados de acordo com algum critério vinculado à promoção do equilíbrio econômico entre eles.

Por fim, as transferências compensatórias consistem nas receitas transferidas como compensação de perdas de receita dos entes políticos. Por exemplo: o caso da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool com-

15. CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 40.

16. O Estado Federal brasileiro é caracterizado como cooperativo, pois a Constituição Federal de 1988 dá ênfase na cooperação e na solidariedade entre as unidades federadas e na superação das desigualdades regionais, conforme corrobora o art. 3º, inciso I, II e III da referida Carta Política. Neste sentido, consultar: BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 145-56.

17. PRADO, Sérgio. *Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada*. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2006, p. 33-43.

bustível (CIDE-combustíveis), em que parte da receita é repassada para os Estados como modo de compensar a perda do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), em face da instituição de imunidade desse imposto sobre as mercadorias destinadas ao exterior (art. 159, III, da Constituição Federal).

As transferências intergovernamentais não são novidades da Carta Política de 1988, pelo contrário, elas aparecem no ordenamento jurídico brasileiro, ainda que de modo tímido, desde a Constituição Federal de 1934, nos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, mediante a modalidade obrigatória ou automática. O Imposto de Indústrias e Profissões de competência dos Estados deveria ser compartilhado por este e pelos Municípios em partes iguais e o produto dos impostos residuais da União ou dos Estados deveria ser compartilhado entre as três esferas do governo.¹⁸

A Carta Política de 1937 não promoveu modificações em relação às transferências intergovernamentais. Mas a Constituição de 1946 introduziu novidades, conforme o art. 15, III, §§ 2º e 4º, determinando o repasse de 10% da receita do imposto de renda da União aos Municípios e o compartilhamento de 60% da receita do imposto sobre combustíveis entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Ademais, a Emenda Constitucional n. 5, de 1961, ao alterar o art. 15, § 5º, da Constituição de 1946, promoveu o aumento de 15% da participação dos Municípios sobre a receita da União proveniente do imposto sobre a renda.

Assim, houve sucessivas modificações no sistema das transferências intergovernamentais nas Constituições posteriores, promovendo uma gradativa mudança de um federalismo fiscal inicialmente centralizado para um federalismo fiscal cooperativo e de integração.

18. Neste sentido, consultar: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 62-3.

No atual sistema constitucional financeiro, vislumbra-se a existência de transferências intergovernamentais diretas e indiretas, condicionadas e incondicionadas, nos arts. 157 a 159.

No art. 157 da Carta Política estão discriminadas as transferências intergovernamentais automáticas, diretas e incondicionadas dos Estados e do Distrito Federal: a) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; b) 20% do produto da arrecadação do imposto que a União instituir sob a competência residual (art. 154, I); c) 30% da receita do IOF incidente sobre o ouro como ativo financeiro, nos moldes do art. 155, § 5º, I; d) 10% da arrecadação do IPI, proporcional ao valor das exportações de produtos industrializados.

No art. 158 da Constituição estão prescritas as transferências intergovernamentais automáticas, diretas e incondicionadas dos Municípios: a) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; b) 50% do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural (ITR), relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; c) 50% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) licenciados em seus territórios; d) 25% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e) 70% da receita proveniente da incidência do IOF sobre a operação de ouro; f) 25% da arrecadação do IPI pelos Estados (10%), relativos às exportações de produtos industrializados.

No art. 159 da Lei Maior constam reguladas as seguintes transferências intergovernamentais automáticas: os Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal (art. 159, I, *a*), os Fundos de

Participação dos Municípios (art. 159, I, *b*) e os Fundos de Financiamento do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro-Oeste (FCO).

A Constituição prevê, nos demais dispositivos, diversas espécies de Fundos Constitucionais, como o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF (art. 60 do ADCT), o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (art. 79 a 83 do ADCT) e o Fundo Nacional de Saúde (art. 77 do ADCT), entre outros.

4. Os Fundos de Participação dos Municípios e os Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal

Os Fundos de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são caracterizados como espécies de transferências intergovernamentais automáticas, diretas e incondicionadas, sem necessidade de contrapartida. Isto porque o repasse da receita tributária está devidamente definido na Constituição Federal de 1988 (reguladas no art. 159, I, *a* e *b*), sendo identificadas as percentagens e de que maneira deverá ser distribuído o recurso entre as unidades subnacionais. Logo, o procedimento de transferência é realizado automaticamente, sob o auxílio do Tribunal de Contas da União, não sendo exigida nenhuma condição. Os recursos são transferidos sem qualquer vinculação, sendo totalmente livres para serem administrados pelos entes federados e aplicados em quaisquer finalidades de interesse público.

Vale atentar para o fato de que a Constituição Federal de 1988 indica até mesmo o índice das transferências, sendo uma peculiaridade do Estado brasileiro, o que dificulta a alteração e a consequente adequação, conforme as mudanças socio-econômicas das entidades subnacionais e da União.

Os Fundos de Participação são compostos pelas seguintes receitas tributárias:

- a) o Fundo de Participação dos Municípios é composto por 22,5% da arrecadação do Imposto sobre a Renda (IR) e do

Imposto de Produtos Industrializados (IPI), calculados sobre a receita líquida, que consiste no resultado da receita bruta dos referidos impostos, abatidos os incentivos fiscais, as restituições e os impostos sobre a renda pertencentes aos Estados e aos Municípios, nos termos do arts. 157, I, e 158, I, da Carta Política;

b) os Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal são formados por 21,5% da arrecadação do Imposto sobre a Renda (IR) e do Imposto de Produtos Industrializados (IPI), calculados sobre a receita líquida, que consiste no resultado da receita bruta dos referidos impostos, abatidos os incentivos fiscais, as restituições e os impostos sobre a renda pertencentes aos Estados e aos Municípios, nos termos do arts. 157, I, e 158, I, da Carta Política.

A distribuição dos Fundos de Participação ocorre da seguinte maneira:¹⁹

a) quanto ao Fundo de Participação dos Municípios, os arts. 90 e 91 do CTN estabelecem que 10% devem ser compartilhados entre os Municípios das Capitais e 90% entre os Municípios restantes. A parcela referente aos Municípios das Capitais deve ser distribuída, conforme um coeficiente individual de participação, fruto do fator “representativo da população” e do fator “representativo do inverso da renda *per capita*” do respectivo Estado em que o Município se localiza. Já os 90% são distribuídos, segundo um coeficiente individual de participação, regulamentado pelo Decreto n. 86.309/81;

b) em relação aos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal, o art. 2º, I e II, determinam que 85% serão distribuídos entre os entes federados integrantes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e 15%, aos Estados das regiões Sul e Sudeste. Depois dessa fase, cumprem-se os arts. 88 a 90

19. CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 87-95.

do CTN, que determinam a distribuição de 5% proporcionalmente à superfície de cada entidade participante (prevista pelo IBGE), e 95%, proporcionalmente ao coeficiente individual de participação, resultante do produto do fator representativo da população pelo fator representativo do inverso da renda *per capita* de cada entidade participante (indicada pela FGV).

O cálculo das quotas dos Fundos de Participação é realizado pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 161, parágrafo único, da Constituição da República.

Em uma análise ampla do fenômeno dos Fundos de Participação, pode-se identificar duas etapas: 1ª) O Tribunal de Contas da União calcula a composição financeira dos Fundos de Participação, decorrente da receita tributária da União (IR e IPI); e 2ª) O Tribunal de Contas da União repassa a quota dos Fundos de Participação às unidades subnacionais.

Impende chamar atenção que durante o procedimento dos Fundos de Participação, os recursos alteram a sua natureza. Na primeira etapa, as receitas tributárias são federais, enquanto, na segunda etapa, as receitas podem ser estaduais, municipais ou distrital, segundo a esfera governamental as quais foram destinadas (Estados, Municípios ou Distrito Federal).

Por fim, elucida-se que os Fundos de Participação estão sujeitos ao controle interno e externo. O controle interno é realizado pela Secretaria de Controle Interno do Ministério da Fazenda, ao passo que o controle externo é desempenhado pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União.

5. Pontos negativos dos Fundos de Participação e propostas de modificação dos critérios em prol do desenvolvimento regional

Não obstante a vantagem de existir no atual sistema constitucional brasileiro critérios de redistribuição inter-regional de recursos, como os Fundos de Participação, estes não atendem aos requisitos da equalização fiscal e da homogeneidade na capacidade

de gastos das entidades subnacionais, sendo alta a disparidade do desenvolvimento socio-econômico regional.

Há diversos fatores que contribuem para que os Fundos de Participação não consigam atender à sua função precípua de distribuição equânime da receita para atenuação da desigualdade regional. Primeiramente, evidencia-se que os critérios estipulados pela Lei Complementar n. 62/1989 e pelo Código Tributário Nacional são defasados e não se coadunam com os princípios do Estado Democrático de Direito.

Como visto, são três os fatores que determinam a distribuição dos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal: 1) a superfície territorial; 2) a população; e 3) a renda *per capita*. Quanto ao Fundo de Participação dos Municípios, leva-se em consideração dois fatores: 1) a população; e 2) renda *per capita*.

Tais fatores são insuficientes e ineficazes para dimensionar o nível de desenvolvimento de cada unidade subnacional, lembrando-se que a compreensão de desenvolvimento, neste trabalho, é ampla, levando-se em consideração não apenas o crescimento econômico, mas, sobretudo, as condições estruturais sociais e culturais, como a assistência médica, a educação, a segurança, a alimentação adequada, o saneamento básico etc., de modo a assegurar a boa qualidade de vida dos cidadãos.

Os critérios tradicionais da população, da renda *per capita* e do território não conseguem realizar uma distribuição equânime, segundo a real necessidade de gasto de cada ente político para implementar direitos fundamentais sociais prementes, visto que escamoteiam aspectos primordiais, como o nível de criminalidade, de educação fundamental e superior, de longevidade e do emprego, entre outros.

A real e concreta necessidade de gasto das unidades subnacionais não depende apenas do tamanho do território, da quantidade da população ou da renda *per capita*, mas da demanda de serviços públicos essenciais a que as entidades federadas são obrigadas a atender no intuito de garantir o seu desenvolvimento e o bem-estar de seus cidadãos.

O critério de distribuição de renda pautado na quantidade da população é tradicional e arcaico, sendo fruto de uma política macroeconômica, e não se adequa ao paradigma do Estado Democrático de Direito. Desse modo, é urgente e necessária a alteração da legislação brasileira.

Seria mais justo e equânime se o critério para o a distribuição da receita dos Fundos de Participação se pautasse, principalmente, no *atraso econômico-social*, haja vista que tornaria mais efetivo o proporcional desenvolvimento regional. Cumpre esclarecer que esse critério é utilizado em alguns países, como a Alemanha e a Índia.²⁰

Desse modo, poder-se-ia aplicar indicadores sociais apropriados para abalizar o nível de desenvolvimento das entidades federadas, como o Índice de Desenvolvimento Humano dos Estados, definido pelo Relatório do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), O Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) e o Índice de Condições de Vida (IVC), criados pela Fundação João Pinheiro (FJP) em associação com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), entre outros.

O Índice de Desenvolvimento Humano foi criado por Mahbub ul Haq, com a colaboração do economista indiano Amartya Sen, para ser uma medida geral e sintética do desenvolvimento humano, levando em consideração três indicadores: a renda, a longevidade e a educação. Em suma, a renda é avaliada com base no PIB *per capita*, corrigido pelo poder de compra da moeda de cada país; a longevidade pauta-se nos números de expectativa de vida ao nascer; e a educação é deduzida pelo índice de analfabetismo e pela taxa de matrícula em todos os níveis de ensino.²¹

Com base no IDH do PNUD, a FJP, em associação com IPEA, lançou em 1996 dois novos indicadores de desenvolvimento humano de nível local: o IDH-M e o IVC, os quais possuem critérios metodológicos diversos. Percebe-se que o IDH-M leva em consideração os três fatores do IDH do PNUD, quais sejam, a renda, a longevidade

20. PRADO, Sérgio. *Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada*. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2006, p. 97-139; 335-86.

21. Relatório de Desenvolvimento Humano (IDH) de 2007. Disponível em <<http://www.pnud.org.br>>. Acesso em 31 mar. 2007.

e a educação, enquanto o IVC, além dessas dimensões, pauta-se, ainda, na habitação e na infância.²²

É cediço que os referidos indicadores não são capazes de retratar todos os relevantes aspectos de desenvolvimento das unidades subnacionais, mas pelo menos acrescentam dois fatores importantes vinculados à efetividade da dignidade: a educação e a longevidade.

Além disso, cumpre esclarecer que tais indicadores possuem certa defasagem em sua fórmula, pois dependem em alguns aspectos dos censos demográficos do IBGE, os quais são realizados na média de 10 anos. No entanto, ainda são considerados bons indicadores do desenvolvimento das entidades subnacionais, por considerarem aspectos sociais relevantes.

Para uma melhor visualização do estágio de desenvolvimento das unidades subnacionais, seria interessante a conjugação de indicadores sociais. Além dos já mencionados, seria viável a utilização do Percentual de Cobertura do Programa de Saúde da Família (PSF), criado em 1994 pelo governo federal, mediante o Ministério da Saúde, visto que abordaria o aspecto da saúde pública. Esse indicador analisa o grau de cobertura das ações de promoção, proteção e recuperação da saúde dos indivíduos na população local, centralizando-se na saúde da família, no ambiente físico e social familiar. A estratégia da saúde da família substitui o antigo conceito de saúde pública restrito ao ambiente hospitalar.

A taxa de analfabetismo das pessoas com mais de 15 anos, realizado pelo IBGE, e o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) também poderiam ser levados em conta.

Portanto, há diversos indicadores sociais que poderiam colaborar em uma melhor análise do grau de desenvolvimento dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, os quais poderiam ser utilizados no procedimento dos Fundos de Participação, con-

22. Veja: NAJBERG, Sheila; OLIVEIRA, André de Souza. Políticas Públicas: o Índice de Desenvolvimento Humanos (IDH) e variantes. In: Informe - SF, n. 19, Out. 2000. Disponível em <<http://www.bndes.gov.br>>. Acesso em 15 jan. 2008.

tribuindo, desse modo, para a distribuição equânime das rendas tributárias.

Ademais, em que pese à insuficiência do critério dos Fundos de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de gerar a devida equalização fiscal das unidades subnacionais, por não levar em consideração o conceito amplo de desenvolvimento, observa-se que a legislação sofreu pouquíssima modificação.

Atente-se para o fato de que as leis que regulam o procedimento dos Fundos de Participação (Leis Complementares n. 61 e 62, de 1989, e 91, de 1997, e Lei n. 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional) são muito antigas e não se encontram mais adequadas à atual realidade socio-econômica dos entes políticos.

É totalmente esdrúxula a utilização até os dias atuais dos coeficientes individuais de participação dos Estados e do Distrito Federal, estipulados no Anexo da Lei Complementar n. 62 de 1989.

Tudo isso realça a necessidade urgente de modificar a legislação que disciplina o procedimento dos Fundos de Participação.

Ademais, a rigidez do processo legislativo para regulamentar o procedimento das repartições das receitas tributárias, determinada pelo art. 161 da Constituição Federal de 1988 (que exige Lei Complementar), dificulta a adequação constante das percentagens e critérios das transferências, de acordo com as mudanças das circunstâncias socio-econômicas das unidades subnacionais, as quais implicam diretamente na capacidade de gasto destas.

Do mesmo modo, entende-se como um excesso de cautela do legislador constituinte a estipulação dos índices dos repasses das receitas tributárias no Texto Constitucional. Tal peculiaridade do sistema constitucional financeiro brasileiro engessa o procedimento das transferências intergovernamentais, inclusive dos Fundos de Participação, tendo em vista o processo legislativo dificultoso da Emenda Constitucional.

Houve um zelo demasiado do legislador constituinte que acabou prejudicando a equalização fiscal, pois nos últimos vinte anos, dificilmente, modificaram-se as transferências governamentais. Ao par disso houve uma intensa alteração do contexto socio-econômico das pessoas jurídicas de direito público.

Nos países em que há razoável homogeneidade socio-econômica dos Estados-membros, vislumbra-se a maior mobilidade das transferências intergovernamentais e a presença de repasses redistributivos, atualizados constantemente, de acordo com o nível de desenvolvimento das unidades subnacionais. No Canadá, avalia-se a receita de todos os entes e aquele que tem baixa capacidade de gasto recebe recurso diferenciado para ficar na média. Na Alemanha, a cada cinco anos o Estado faz um ajustamento das transferências de receitas de acordo com a avaliação dos encargos dos entes políticos, o que vem dando certo, visto que os entes políticos da Alemanha possuem capacidade de gasto semelhante e, portanto, desenvolvimento regional proporcional.²³

Isto demonstra também a necessidade de reforma constitucional para atribuir à lei ordinária federal a disciplina do procedimento dos Fundos de Participação, bem como para retirar da Constituição a indicação dos índices dos Fundos de Participação, transferindo a competência para a legislação ordinária federal, assegurando a mobilidade das transferências intergovernamentais e, conseqüentemente, a possível adequação dos seus critérios segundo o nível de desenvolvimento dos entes políticos, o qual se altera intensamente diante das transformações demográficas, políticas, sociais e econômicas.

Por fim, é salutar evidenciar que os Fundos de Participação possuem outro aspecto negativo no federalismo fiscal, que decorre do fato de serem livres ou incondicionados. Esse tipo de transferência governamental, que não depende de nenhuma condição e pode aplicar a receita em qualquer fim de interesse público, em regra, causa uma inércia ou acomodamento das unidades subnacionais.

Deste modo, o melhor é que haja um misto de critérios de repasse de receitas tributárias que inclua até mesmo um indicador que incentive a captação de recursos tributários ou outro tipo de receita pelos entes políticos que são dependentes dos Fundos de Participação.

23. PRADO, Sérgio. *Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada*. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2006, p. 97-139; 175-215.

Logo, é evidente que o Brasil deve adotar novos critérios de transferências intergovernamentais que consigam cumprir sua função social de equalização fiscal, no intuito de buscar o proporcional desenvolvimento social, econômico e cultural das unidades subnacionais.

Apenas a reforma em relação aos Fundos de Participação não é suficiente para ajustar o equilíbrio federativo. Como dito alhures, o sistema tributário brasileiro encontra-se centralizado e mesmo com as transferências existentes, ainda permanece a desigualdade vertical, o que demonstra a necessidade de uma profunda reforma tributária e financeira para promover efeitos em prol do homogêneo desenvolvimento regional.²⁴

6. Considerações finais

Foram abordados, neste trabalho, alguns aspectos do federalismo fiscal brasileiro, demonstrando-se a ineficácia do atual sistema tributário-financeiro em estabelecer um equilíbrio socioeconômico entre os membros da Federação. Há uma forte tendência da centralização do poder de tributar na União e uma desigualdade de capacidade fiscal e econômica dos entes políticos, agravada com as mudanças políticas, demográficas e econômicas.

Nesse cenário, as transferências intergovernamentais são compreendidas como relevantes instrumentos de equalização fiscal e de redução da desigualdade regional. No entanto, nem mesmo o sistema de repartição de receitas definido na Carta Política é capaz de modificar o *status quo*.

Foi constatado que os critérios dos Fundos de Participação, importante espécie de transferência intergovernamental constitucional obrigatória, são defasados em relação ao atual nível de de-

24. Segundo pesquisa da Receita Federal de 2001, evidencia-se que as transferências intergovernamentais não reduzem a centralização do poder tributário da União. No referido ano, a União alcançou 68,7% da carga tributária, ao passo que os Estados e os Municípios obtiveram 26,8% e 4,48%, e, mesmo com o repasse das receitas, a União continuou com a maior parcela obtendo 59,3%, os Estados mantiveram o patamar de 26,5% e os Municípios tiveram um razoável crescimento para 14,16%. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 30 mar. 2008.

envolvimento dos entes políticos, o que gera a inocuidade desse instrumento.

Desse modo, urge vontade política para proceder uma substancial reforma no sistema de transferências intergovernamentais, no intuito de tornar efetivos os primados do Estado Democrático de Direito e assegurar a todos cidadãos uma melhor qualidade de vida.

BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi. Carga tributária brasileira atinge o índice de 36,8% do PIB em 2007, crescendo mais de 1 ponto percentual. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em 31 mar. 2008.

BERCOVICCI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. *Afirmção histórica dos direitos humanos*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CONTI, José Mauricio. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

_____. *Federalismo Fiscal* (Coord.). São Paulo: Manole, 2004.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da teoria geral do estado*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FARIA, José Eduardo. *Judiciário e desenvolvimento econômico: direitos humanos, direitos sociais e justiça*. São Paulo: Malheiros, p. 11-29, 2002.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. *Poder constituinte do estado-membro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O Federalista*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.

KRELL, Andreas. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional "comparado"*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

NAJBERG, Sheila; OLIVEIRA, André de Souza. Políticas Públicas: o Índice de Desenvolvimento Humanos (IDH) e variantes. *In: Informe – SF*, n. 19, Out. 2000. Disponível em <<http://www.bndes.gov.br>>. Acesso em 15 jan. 2008.

NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento econômico: um retrospecto e algumas perspectivas*. *In: SALOMÃO FILHO, Calixto (Coord.) Regulação e desenvolvimento*. São Paulo: Malheiros, 2002.

OLIVEIRA, Regis Fernandes; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

PRADO, Sérgio. *Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada*. Alemanha, Índia, Canadá e Austrália. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2006.

REZEDE, Fernando (Coord.). *Desafios do federalismo fiscal*. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e conseqüências*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

VIEIRA, Oscar Vilhena, *Direitos fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2006.

O MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO DA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO, QUANDO DA REMESSA DE RECURSOS PARA O EXTERIOR A TÍTULO DE *ROYALTIES*.

Rodrigo César Marinho

1. Introdução

O exercício da competência para instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico tem tirado o sono de muitos operadores do direito, que, para interpretar os enunciados prescritivos correlatos e incluí-los coerentemente no sistema do direito positivo, são forçados a desenvolver uma verdadeira ginástica intelectual.

Inexplicável é a atitude do legislador, quando da criação de alguma contribuição de intervenção no domínio econômico. Quer parecer que não há qualquer rigor técnico para a escolha dos aspectos que deverão fazer parte da respectiva hipótese de incidência, visto que toda e qualquer situação é escolhida aleatoriamente, sem observância dos limites de consistência constitucional para instituição e incidência desse tributo.

É o que percebemos a partir da análise da contribuição de intervenção no domínio econômico, incidente sobre a remessa de valores ao exterior a título de *royalties* – *CIDE-Royalties*. O legislador, no afã de abranger um maior número de situações tributáveis e, por outro lado, para evitar equívocos de ordem semântica que resultassem em restrição do campo de incidência, relacionou vários momentos para o nascimento da obrigação tributária, quando da instituição da *CIDE-Royalties*, quais sejam: o pagamento, o crédito contábil, a entrega, o emprego e a remessa.¹

Esses momentos distintos são intrínsecos ao critério temporal da regra-matriz de incidência tributária da *CIDE-Royalties*, o

1. §§ 2º e 3º do art. 2º da Lei n. 10.168/2000.

que pode gerar algumas controvérsias de ordem prática aos que lidam com a remessa de valores para o exterior a título de *royalties*, uma vez que a operacionalização dessa remessa é, necessariamente, constituída por duas dessas fases cronologicamente separadas: o crédito contábil e a efetiva remessa.

A problemática à qual nos referimos está diretamente ligada ao momento em que se tem a incidência tributária. Existindo dois momentos diferentes que fazem parte da operacionalização da remessa de valores ao exterior, resta definir a partir de qual deles pode-se reputar ocorrido o fato jurídico tributário e, conseqüentemente, o momento do nascimento da relação jurídica tributária.

Pretendemos, pois, discorrer sobre o aspecto temporal que caracteriza o fato jurídico tributário relativo à incidência da *CIDE-Royalties*, levando em consideração os limites constitucionais que fundamentam o exercício da competência tributária para instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico.

2. Histórico de Instituição da *CIDE-Royalties*

A chamada Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a remessa de recursos para o exterior a título de *CIDE-Royalties* foi pretensamente² instituída com fundamento no art. 149 da Constituição Federal, por meio da Lei n. 10.168/2000 e, posteriormente, alterada pelas Leis n. 10.332/2001 e 11.452/2007.

A norma que a instituiu³ determinou que produto de sua arrecadação deve ser aplicado ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo é

2. Verificamos que essa contribuição de intervenção no domínio econômico não está de acordo com os ditames constitucionais que disciplinam a sua instituição. A norma que instituir esse tributo deverá atender aos requisitos constitucionais, tais como: i) a necessidade justificada de intervenção; ii) a intervenção provisória; iii), a vinculação prévia do produto da arrecadação; iv) a relação entre o sujeito passivo e a área econômica afetada; e v) a destinação necessária do produto da arrecadação.
3. No que concerne à discussão acerca de qual é o veículo introdutor adequado para a instituição das contribuições, é mister destacar que não há necessidade de vinculação por meio de lei complementar. A lei ordinária basta. Entretanto, caso exista lei complementar (art. 146, III, da CF) disciplinando normas gerais em matéria tributária, a referida contribuição deverá atender aos limites propostos por esta lei.

a promoção do desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica.

A redação original da Lei n. 10.168/2000 dispunha que a *CIDE-Royalties* seria devida pelas pessoas jurídicas que fossem detentoras de licenças de uso ou adquirentes de conhecimentos tecnológicos, bem como aquelas signatárias de contratos que impliquem transferência de tecnologia,⁴ celebrados com residentes ou domiciliados no exterior e relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas, bem como os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

Vê-se que a primeira alteração legal⁵ ampliou o campo de incidência, por incluir como fatos que ensejam o nascimento de relações jurídicas tributárias as seguintes situações: i) remessa de valores para o exterior em razão de contratos relativos à prestação de serviços de assistência administrativa e semelhantes; e ii) remessa de *royalties* ao exterior, desta feita, a qualquer título.⁶ A referida ampliação cobriu praticamente todas as situações relativas a remessas de divisas para o exterior, motivo pelo qual já há quem apelide, sugestivamente, essa contribuição de *CIDE-Remessas*.

É perceptível que, ao estender o campo de incidência da *CIDE-Royalties* para abranger também as remessas ao exterior em razão dos contratos que tenham por objeto a prestação de serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes,⁷ incluiu-se no

4. Averbados perante o Instituto Nacional de Propriedade Intelectual.

5. Lei n. 10.332/2001.

6. A exceção fica por parte da exclusão das remessas referentes ao pagamento da cessão de direitos relativos à licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, quando não houver a transferência de tecnologia, do campo de incidência desta contribuição.

7. A expressão "serviços de assistência administrativa e semelhantes", contida na Lei n. 10.168/00, deixa uma margem significativamente ampla para incidência da norma tributária. Propositamente ou não, o legislador praticamente definiu que todos os serviços que possam se assemelhar ao de assistência administrativa (também amplo) devem-se tributar. Assim, pouquíssimas ou nenhuma remessa para o exterior deixarão de sofrer a incidência da CIDE. A Secretaria da Receita Federal do Brasil constantemente tem se pronunciado a respeito da abrangência dessa expressão. Inúmeras são as Soluções de Consultas que tentam definir a referida expressão. Dentre elas destacam-se: i) serviços de consultoria em geral, representação e interação no desenvolvimento dos negócios (Solução de Consulta n. 165, de 15 de Junho de 2007); ii) serviços de

rol dos contratos que podem desencadear uma obrigação tributária aqueles que, em razão do objeto, não necessitam de averbação perante o Instituto Nacional de Propriedade Intelectual. Assim, as remessas de divisas para o exterior, realizadas em razão da contraprestação de serviços prestados por advogados, economistas, administradores ou despachantes aduaneiros serão tributadas pela Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

Por fim, em fevereiro do ano de 2007, a lei que instituiu a *CIDE-Royalties* sofreu mais uma alteração, desta feita para excluir do campo de sua incidência a situação relativa à remuneração remetida ao exterior para pagamento da cessão de direitos relativos à licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, quando não houver a transferência de tecnologia.

3. Breve análise constitucional de validade da *CIDE-Royalties*

A intenção enunciada pelo legislador, quando da criação dessa contribuição, foi o desenvolvimento tecnológico brasileiro mediante investimentos em programas de pesquisa científica e tecnológica. O Estado entendeu que seria necessária uma intervenção nesse setor para corrigir eventuais desajustes; todavia, não atentou para o fato de que esse setor não pode ser custeado por uma contribuição de intervenção no domínio econômico.⁸

A educação, o fomento à pesquisa e o desenvolvimento tecnológico são valores fundamentais, assim como a saúde, a moradia e a segurança. No entanto, essas finalidades estatais devem ser finan-

assessoria gerencial e administrativa, planejamento, orçamento, coordenação de contratação de pessoal, assessoria diretiva, marketing e assessoria técnica e de qualidade (Solução de Consulta n. 159, de 19 de Abril de 2007); e iii) serviços nas áreas: financeira e organizacional, de recursos humanos, de gerenciamento de risco, de padrões e política e de estratégia e desenvolvimento (Solução de Consulta n. 462, de 29 de Novembro de 2006).

8. "A intervenção no domínio econômico deverá atuar no sentido de implementar os valores prescritos pela 'Ordem Econômica Constitucional'. Destacam-se, entre esses, os enunciados prescritos pelo artigo 170 que estabelecem os chamados 'princípios gerais da atividade econômica'. É onde se encontram positivados os valores que orientam todas as atuações do Estado no domínio econômico". (GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 267).

ciadas pelos impostos que estão dispostos em nossa Carta Magna, enquanto ferramentas para o custeio dos objetivos gerais, os quais a sociedade procura ver atendidos.⁹ Não se pode criar uma contribuição para custear cada um dos objetivos específicos do Estado, e as contribuições de intervenção no domínio econômico só se prestam à intervenção temporária em determinado setor do domínio econômico para fazer valer um ou mais dos princípios elencados pelo art. 170 da Carta Magna.¹⁰

Inexiste, portanto, relação entre o fato jurídico tributário e a destinação do produto da arrecadação. Não houve, por parte do legislador, a escolha de um setor da atividade econômica compatível com o setor que deverá receber os incentivos em face da destinação da arrecadação, ainda que o fato jurídico tributário tenha sido definido como as remessas para o exterior, decorrentes de contratos de transferência de tecnologia. Acusamos, pois, o descumprimento do requisito constitucional que disciplina a necessidade de existência de uma estreita relação entre os sujeitos passivos da *CIDE-Royalties*, o setor da economia que sofre a intervenção e a destinação do produto da arrecadação.¹¹

Por mais que seja necessário o constante investimento em desenvolvimento tecnológico, a *CIDE-Royalties* não é meio adequado

9. Nesse sentido, SACHA CALMON NAVARRO COELHO preconiza que “a exação é permanente às custas dos que estão contribuindo para o incentivo tecnológico do país”. Continuando, o professor a afirmar que: “tampouco vejo, como causa eficiente – ao invés há oportunismo – qualquer apoio no art. 170 da Carta. A exigência é feita a que razão? O financiamento de programas científicos em nada interfere com a soberania nacional, a livre iniciativa, a propriedade privada, a livre concorrência, a defesa do consumidor ou do meio ambiente, nem tem a ver com a redução das desigualdades regionais e sociais, o pleno emprego e o regime favorecido das pequenas e micro empresas (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 135)

10. Nesse mesmo sentido, temos a doutrina do professor Sacha Calmon Navarro Coelho e Hamilton Dias de Souza e Tércio Sampaio Ferraz Júnior.

11. A *CIDE-Royalties* não especifica o setor que sofrerá a intervenção e, conseqüentemente, a sua incidência. Percebemos que todos que praticarem o fato jurídico tributário deverão arcar com esse ônus tributário, independente de participarem ou não do setor da economia para o qual estão sendo destinados os recursos provenientes da arrecadação. Não há relação entre a remessa de valores para o exterior, realizada por sujeitos indeterminados, em razão de contratos que não oferecem a transferência de qualquer conhecimento tecnológico, e o fomento ao desenvolvimento tecnológico brasileiro.

para custeá-lo, e, se inexistente setor específico da economia que deve sofrer a intervenção, o tão propalado desajuste econômico também não existe.

E, se isso é verdade, não podemos conceber que essa exação tenha natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, porque não se enquadra no conceito constitucional dessa subespécie tributária.¹² Ora, se o destino daquilo que se arrecada com esses tributos não for a intervenção específica que ensejou a sua criação, o tributo terá outra natureza, diversa das contribuições.¹³

Traçadas essas considerações iniciais, o objetivo, agora, será analisar a regra-matriz de incidência tributária da *CIDE-Royalties*, a fim de aprofundar o estudo acerca do momento da ocorrência do fato jurídico tributário – o critério temporal.

4. O fato jurídico tributário da *CIDE-Royalties*

Em que pese a presença de vícios de inconstitucionalidade nessa pretensa contribuição de intervenção no domínio econômico, fato é que ela se encontra em nosso ordenamento jurídico, produzindo efeitos e regulando as relações jurídicas desejadas pelo legislador. Daí surge a necessidade de esmiuçarmos a norma que a instituiu, definindo os critérios da regra-matriz de incidência tributária que dizem respeito à configuração do fato jurídico tributário – critério material, critério espacial e critério temporal – identificando, portanto, as situações sociais que podem desencadear o nascimento da relação jurídica tributária correspondente.¹⁴

12. “Evidentemente, não havendo nexo de referibilidade entre quem paga e quem vai auferir a vantagem decorrente da aplicação do produto arrecadado, não se cuida na espécie de uma contribuição, mas de um imposto da União, porém inconstitucional. A uma, por desatender em sua gênese o art. 154, I (competência residual), vez que surdiu mansamente, na calada da noite, por lei ordinária. A duas, por vincular o produto da arrecadação do novel imposto a um programa, contra o art. 167, IV da Constituição”. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro*, op. cit. p. 134).

13. GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 266.

14. “O fato jurídico tributário constitui o ponto de partida, o momento inicial da instauração de tal relação jurídica obrigacional”. (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato jurídico tributário da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 49).

4.1. Critério material

A Constituição Federal não definiu expressamente as situações sociais que podem ser levadas à materialização jurídica pela incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico. Entretanto, o estudo sistemático do direito positivo brasileiro permite que façamos uma abordagem coerente acerca das possibilidades de escolha do fato jurídico, capaz de ensejar uma relação jurídica tributária.

Ao analisar os requisitos necessários para a instituição das contribuições interventivas, verificamos que a ação prevista no critério material de sua regra-matriz de incidência tributária deve ser praticada por quem esteja enquadrado no setor da economia que se pretende intervir. Dessa maneira, ao definir o critério material, o legislador deverá apontar para alguma situação que seja praticada pelos potenciais sujeitos passivos da eventual relação jurídica tributária.¹⁵

Ora, se o sujeito passivo desse tributo deve fazer parte do setor da economia que sofrerá intervenção, notamos que seria totalmente ineficiente a escolha de uma situação social que não fosse praticada (ou raramente ocorresse).

Não havendo indicação expressa e, sendo um tributo de competência da União Federal, advogamos a tese de que o critério material deve ser escolhido dentre os que foram oferecidos à própria União para criação dos impostos, levando em consideração, inclusive, a competência residual (art. 154, I, da CF).

O critério material da regra-matriz de incidência da *CIDE-Royalties* abarca três situações: i) ser detentor de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos; ii) ser signatário de

15. “[...] se a intervenção só pode atingir setores determinados da atividade econômica, o universo dos respectivos sujeitos passivos estará limitado ao conjunto formado pelos que integram aquele setor. Se for necessário incluir no universo dos contribuintes outros que não pertençam ao setor específico, então é porque o setor efetivamente alcançado não é aquele, mas tem dimensão mais ampla para abranger todos os alcançados”. (GRECO, Marco Aurelio (coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. In: *Contribuição de intervenção no domínio econômico: parâmetros para sua criação*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17)

contratos que impliquem transferência de tecnologia ou de contratos que tenham por objeto a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, firmados com residentes ou domiciliados no exterior; e iii) pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Poderíamos, aqui, atestar a coerência jurídica dessa norma, não fosse pela criação da situação tributável relativa à importação de serviços. Essa situação é elemento que compõe a regra-matriz do imposto sobre serviços, cuja competência para instituição foi outorgada aos Municípios e, por isso, não poderia ter sido escolhida pra compor a regra-matriz de incidência da *CIDE-Royalties*.¹⁶

4.2. Critério espacial

O critério espacial dessa contribuição coincide com os limites territoriais do ente que tem a competência para instituí-la – a União Federal. Portanto, todas as situações previstas como tributáveis pelo critério material da regra-matriz da *CIDE-Royalties* que aconteçam dentro do território nacional serão tomadas como matérias-primas para a construção do fato jurídico tributário, que dará ensejo ao nascimento da respectiva relação jurídica tributária.

Definidos os critérios material e espacial da *CIDE-Royalties*, ingressaremos na seara de estudos relativos ao seu critério temporal, para definir o exato momento em que nasce a relação jurídica tributária, em cujo dever do sujeito passivo é o de levar aos cofres da União determinada quantia em dinheiro a título de tributo.

4.3. Critério temporal

O critério temporal da *CIDE-Royalties* foi definido como sendo o momento em que ocorre o pagamento, o crédito contábil, a

16. Tratando do assunto, Paulo Ayres Barreto ressalta que a “Contribuição Federal não autoriza sejam criadas contribuições sociais com materialidade de impostos conferidos à competência privativa de Estados, Distrito Federal e Municípios”. (BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 118).

entrega, o emprego ou a remessa, a cada mês, dos valores devidos como contraprestação aos contratos firmados com residentes e domiciliados no exterior, relativos às situações previstas pelo critério material dessa contribuição. O momento da incidência da norma jurídica tributária será o momento em que for verificada a ocorrência de uma dessas situações.

Observe-se que esses valores remetidos referem-se à contraprestação que deve ser cumprida em razão da celebração de contratos que tenham por objeto: i) a detenção de licença de uso ou a aquisição de conhecimentos tecnológicos; ii) a transferência de tecnologia; iii) a prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes. A simples remessa, desvinculada dessas obrigações contratuais, não enseja a incidência da *CIDE-Royalties*, salvo o pagamento, o crédito, a entrega ou a remessa *de royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

As autoridades fiscais brasileiras, acertadamente,¹⁷ têm interpretado a legislação relativa à *CIDE-Royalties*, de modo a determinar que a obrigação de recolher o referido tributo nasce quando da ocorrência primeira de uma dessas situações previstas: pagamento, crédito, entrega ou remessa.¹⁸

-
17. Entendemos correto o posicionamento das autoridades fiscais, uma vez que o fato gerador de qualquer tributo somente pode acontecer uma única vez. Havendo previsão legal que estabeleça diversos momentos que podem dar causa à incidência tributária, a ocorrência primeira de qualquer deles é que fará desencadear a relação jurídica tributária, independentemente da ocorrência subsequente ou não de outra situação.
18. "O fato gerador da CIDE é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de royalties de qualquer natureza e da contraprestação pelos serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior. Dentre os vários momentos relacionados pela norma, prevalece o que primeiro ocorrer. Por crédito, deve-se entender o lançamento contábil pelo qual o rendimento é colocado de forma incondicional à disposição de se us titulares, ou seja, o reconhecimento contábil do direito adquirido à remuneração pelo residente ou domiciliado no exterior". (Solução de Consulta n. 83, de 07 de maio de 2003 – Superintendência Regional da Receita Federal 9ª Região Fiscal). No mesmo sentido: Solução de Consulta N. 90 de 06 de junho de 2002 – 8ª Região Fiscal; Solução de Consulta n. 71, de 11 de julho de 2002 – 6ª Região Fiscal; Solução de Consulta n. 240, de 31 de julho de 2006 – 9ª Região Fiscal.

Além disso, essas mesmas autoridades fiscais conceituam crédito como o lançamento contábil por meio do qual o rendimento é colocado de forma incondicional à disposição de seus titulares, ou seja, o reconhecimento contábil do direito adquirido à remuneração pelo residente ou domiciliado no exterior.¹⁹

Nesse sentido, destacamos que a *CIDE-Royalties* é devida no momento da escrituração contábil do crédito relativo à contraprestação devida em razão dos contratos acima descritos, independente da efetivação ou não do pagamento, entrega ou remessa efetiva dos valores, o que quer dizer: uma vez creditado contabilmente os valores, não importa mais a ocorrência das outras situações (e.g. remessa), uma vez que o fato jurídico tributário já está marcado com a característica temporal determinada pelo momento desta escrituração.

Nesse exato momento, conforme prescrito pela norma instituidora da *CIDE-Royalties*, o fato jurídico tributário se aperfeiçoa e, assim, o pagamento, a entrega, o emprego ou a remessa futura dos valores, em cumprimento às obrigações nascidas dos específicos contratos celebrados, não serão mais importantes para a caracterização desse fato.

É importante ressaltar que o Conselho dos Contribuintes de Ministério da Fazenda, em julgamento recente (04 de dezembro de 2007), decidiu que o momento da ocorrência da escrituração contábil, por si só, não é suficiente para fazer surgir o nascimento da obrigação tributária relativa ao pagamento da *CIDE-Royalties*.²⁰

Diante de tal decisão, que, nesse caso concreto, foi favorável ao contribuinte, temos a comentar que a escrituração contábil, ou seja, o crédito – sendo fiel à letra da lei – foi escolhido pelo legislador para determinar um dos momentos em que a incidência da *CIDE-Royalties* deve ser realizada.

19. De acordo com Soluções de Consultas da Receita Federal do Brasil (n. 71/2002, 90/2002, 83/2003, 240/2006 e 133/2007).

20. “Ementa: CIDE. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pelo art. 2º da Lei n. 10.168, de 2000”. (Acórdão 302-39165 – Segunda Câmara – Data da Sessão: 04 de dezembro de 2007)

Defender que a escrituração contábil não deve ser acolhida como ponto de partida para o nascimento de uma obrigação jurídica tributária, uma vez que, nesse momento, ainda não há disponibilidade econômica relativa aos valores escriturados, é um posicionamento com o qual poderíamos concordar se estivéssemos pondo a *CIDE-Royalties* à prova de constitucionalidade em face do momento da ocorrência de seu fato gerador.

A proposta do presente estudo é analisar a *CIDE-Royalties* enquanto norma válida de nosso ordenamento.²¹ Aceitar que a escrituração contábil, por si só, não é suficiente para ensejar a relação jurídica tributária, é pressupor que a ocorrência, concomitante ou subsequente, de alguma outra situação (descrita na norma instituidora) é imprescindível para que se verifique a incidência tributária dessa contribuição interventiva. Pressuposição com a qual não podemos concordar.

A celeuma em torno do tema está longe de acabar. A Receita Federal do Brasil continua a entender que o crédito contábil é o ponto de partida para a incidência tributária, quando sua ocorrência se antecipa às demais situações previstas pela norma jurídica.²² Entendimento este que nos parece correto, tendo em vista que o fato jurídico tributário se aperfeiçoa instantaneamente, inexistindo, pois, fato que se inicie e termine em momentos distintos.

21. "É intuitivo crer que a validade se confunde com a existência, de sorte que afirmar que uma norma existe implica reconhecer sua validade, em face de determinado sistema jurídico". (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª Edição. Editora Saraiva: São Paulo, 2008. p. 82).

22. EMENTA: FATO GERADOR – SERVIÇOS DO EXTERIOR No caso de serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior, o fato gerador do IRRF é o crédito, pagamento, emprego, entrega ou remessa dos respectivos rendimentos (o que primeiro ocorrer). (Solução de Consulta N. 15 de 12 de fevereiro de 2008.). Esta Solução de Consulta trata da incidência do imposto de renda retido na fonte, previsto pelo art. 685 do Regulamento de Imposto de Renda, o qual dispõe que: "os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte". Apesar dessa Solução de Consulta não tratar da incidência da *CIDE-Royalties*, a prescrição normativa relativa ao imposto sobre a renda, na sua modalidade de retenção pela fonte pagadora, equipara-se à prescrição normativa que estabelece as situações que podem dar ensejo à incidência da *CIDE-Royalties*, o que demonstra a divergência suscitada.

4.3.1. A multiplicidade de incidências: impropriedade jurídica

A superficialidade na análise da *CIDE-Royalties* pode levar o sujeito do conhecimento a pensar acerca da multiplicidade de incidências relativas a essa contribuição, em razão da definição de vários momentos para ocorrência do fato jurídico tributário.

Nesse sentido, temos de nortear o estudo para mencionar que não é juridicamente possível que haja a incidência múltipla de determinado tributo sobre a mesma situação social. Explique-se: é descabido pensar que a *CIDE-Royalties* possa incidir, por exemplo, quando da escrituração contábil (crédito) e, posteriormente, quando da remessa dos valores que foram escriturados. Caso se aceite essa proposta, estaríamos diante da incidência de um mesmo tributo sobre uma mesma grandeza econômica em momentos cronologicamente distintos.

Não se concebe, também, que o fato tenha início quando do crédito contábil dos valores a serem remetidos e se encerre com o efetivo pagamento da contraprestação – remessa dos valores para o exterior, fato que pressupõe situação social definida por critérios de espaço e de tempo, ou seja, a partir do momento em que determinada situação social é marcada por caracteres de tempo e de espaço, se tem nascido um fato. Assim, a verificação da escrituração do crédito contábil, por si só, é situação suficiente para fazer nascer a obrigação tributária, tendo em vista que a norma instituidora definiu esse momento como sendo o marco temporal para a incidência tributária.

A importância desse assunto é latente quando estamos diante da hipótese em que se procede a escrituração contábil dos valores a serem remetidos ao exterior, antes da efetiva remessa, pagamento ou entrega ao residente e domiciliado no exterior.

Ainda que pareça óbvio, é necessário frisar que os contratos, cuja contraprestação pecuniária relativa à remessa de valores para o exterior se sujeita à incidência da *CIDE-Royalties*, são celebrados entre residentes e domiciliados no Brasil e partes que estão sediadas fora do território nacional, o que resulta, geralmente, num acordo para pagamento em moeda estrangeira.

Ocorre que a legislação brasileira que trata da escrituração contábil dos livros mercantis, precisamente, o Decreto-Lei n. 486, de 03 de março de 1969, determina que sejam observados o idioma nativo e a moeda corrente nacional.²³ Assim, ao escriturar o valor correspondente à futura remessa – diga-se, em razão de contrato que prevê que a contraprestação seja efetivada em moeda estrangeira – o ente brasileiro deverá fazê-lo em moeda nacional, aplicando o fator de conversão oficial da moeda.

Feito isso, tem-se a caracterização do fato jurídico tributário da *CIDE-Royalties*. Há, portanto, a subsunção do fato à norma, que corresponde ao perfeito encaixe da situação social delimitada por caracteres de espaço e de tempo (fato), ao campo demarcado pela hipótese de incidência jurídica, descrita pelo antecedente da norma jurídica tributária, fazendo nascer a relação jurídica tributária que impõe ao sujeito passivo²⁴ o dever de levar aos cofres da União determinada quantia em dinheiro relativa ao pagamento da *CIDE-Royalties*.

Até aqui, percebam que o montante da contraprestação ainda não foi remetido para o exterior. Não houve o fechamento oficial do câmbio por instituição financeira autorizada pelo Banco Central do Brasil. E, ainda assim, o contribuinte já está obrigado a recolher aos cofres públicos uma determinada quantia, equivalente a 10% do valor escriturado nos livros mercantis da pessoa jurídica brasileira.²⁵ Entretanto, ao efetuar a remessa em moeda estrangeira, relativa ao valor escriturado, em moeda nacional, o contribuinte deverá operar a respectiva conversão, com base nos fatores indicados pelo Banco Central do Brasil que, diga-se: são flutuantes.

Em razão da suposta multiplicidade de incidências, o que acontecerá, relativamente à incidência da *CIDE-Royalties*, quando ao efetuar a remessa dos valores, a taxa de conversão, necessária

23. "Art 2º A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens."

24. O sujeito passivo é aquele que procedeu a escrituração contábil dos valores que futuramente serão remetidos ao exterior.

25. A alíquota da *CIDE-Royalties* será de 10% (§ 4º do art. 2º da Lei n. 10.168/2000).

para alcançar o resultado aritmético correspondente ao valor da remessa em moeda nacional, estiver maior do que a taxa de conversão utilizada pelo contribuinte, quando da escrituração contábil? Haverá, novamente, a incidência da *CIDE-Royalties*, já que os valores remetidos, em moeda nacional, serão maiores do que os valores que foram escriturados? E se a taxa de conversão, no momento da remessa for menor? Deverá haver a restituição dos valores pagos a título de *CIDE-Royalties*, tendo em vista que o valor da escrituração contábil foi maior?

Essas questões, corriqueiras, em razão do aumento freqüente das operações jurídicas realizadas entre entidades nacionais e outras residentes e domiciliadas no exterior, muitas vezes passam despercebidas pelos contribuintes.

Levando em consideração que o fato jurídico tributário da *CIDE-Royalties* nasce quando da ocorrência de uma das situações previstas pela sua norma instituidora, nos parece claro e evidente que a escrituração contábil daquela futura remessa já é suficiente para fazer nascer a relação jurídica tributária, cujo objeto será definido pela aplicação da alíquota à base de cálculo (montante escriturado).

Assim, desencadeada a incidência tributária (nascida a relação jurídica), em função da escrituração contábil, não podemos mais falar em nova incidência quando da remessa dos valores para o exterior, ainda que o valor da remessa seja diferente do valor escriturado. Essa escrituração é suficiente para aperfeiçoar o fato jurídico tributário da *CIDE-Royalties* e, conseqüentemente, definir todos os elementos da relação jurídica tributária, entre eles, o objeto que representa o montante em dinheiro que deve ser levado aos cofres públicos pelo contribuinte.

A efetiva remessa dos valores ao exterior não justifica nova incidência tributária. Se houve a escrituração contábil, já ocorreu a situação necessária para incidência da *CIDE-Royalties* – com a licença da redundância, já houve o fato jurídico tributário. Não pode existir mais de um momento para a incidência de um mesmo tributo, relativamente a uma mesma operação econômica.

Assim, não deve haver recolhimento suplementar relativo a *CIDE-Royalties*, quando o valor da remessa, em reais, for maior do que o valor previamente escriturado. E, da mesma maneira, não há justificativa para ressarcimento quando o valor remetido for inferior ao valor escriturado no passado, tendo em vista que a determinação do objeto da relação jurídica tributária é definida quando da incidência da norma tributária, ou seja, quando da ocorrência do fato jurídico tributário que, no caso em estudo, se deu com a escrituração contábil dos valores remetidos.

5. Conclusões

01. A *CIDE-Royalties* foi instituída pela Lei n. 10.168/2000, com o intuito de fomentar o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante repasse dos valores arrecadados para investimentos em programas de pesquisa científica e tecnológica. Muito embora tenha sido nobre a escolha dessa finalidade, o legislador não poderia ter criado tal contribuição, uma vez que o desenvolvimento tecnológico e o fomento aos programas de pesquisa científica devem ser custeados a partir dos valores provenientes da arrecadação de outros tributos. As subespécies tributárias, contribuições intervencionais, só devem se prestar à intervenção no domínio econômico, definido pela Constituição como Ordem Econômica, para ajustar determinados desequilíbrios que ponham em risco os princípios contidos no art. 170 e seguintes da Constituição Federal.

02. O fato jurídico tributário da *CIDE-Royalties* é determinado pelo pagamento, crédito contábil, entrega, emprego ou remessa de *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. Uma vez relatada a ocorrência de uma dessas situações, tem-se o nascimento da relação jurídica tributária que obriga o sujeito passivo a levar aos cofres da União uma quantia determinada pela aplicação da alíquota de 10% sobre a base de cálculo correspondente à perspectiva econômica da situação que primeiro ocorrer.

03. Essas situações foram escolhidas para compor o rol de situações estabelecidas no critério temporal da regra-matriz da *CIDE-*

Royalties, por meio do qual têm o condão de determinar o exato momento da incidência tributária. A verificação de qualquer uma delas faz nascer a relação jurídica tributária, de maneira que, se o crédito contábil acontecer primeiro, essa situação é que fará desencadear a incidência tributária.

04. Portanto, a escrituração contábil deverá ser medida economicamente, para determinação do valor correspondente à base de cálculo, sobre a qual se aplicará uma alíquota para configurar o montante equivalente ao objeto da relação jurídica tributária. Havendo a incidência da *CIDE-Royalties* no momento da escrituração contábil, não há mais que se falar em ocorrência de novo fato jurídico tributário em virtude da verificação de outra situação. Em outras palavras, o valor da base de cálculo da *CIDE-Royalties* corresponderá ao respectivo crédito contábil.

05. A eventual variação cambial que torna o valor efetivamente remetido para o exterior maior do que o valor escriturado não justifica uma nova incidência da *CIDE-Royalties*, uma vez que sobre a contraprestação devida em razão do contrato que obriga a remessa de *royalties* já houve a incidência tributária, quando da escrituração contábil.

06. Não podemos encarar como antecipação dos valores, tendo em vista que o fato jurídico tributário se aperfeiçoou no momento do referido crédito contábil. Se entendermos como antecipação a situação relativa ao crédito contábil, não poderia estar elencada no rol de situações que têm o condão de desencadear a relação jurídica tributária.

07. Assim, em conclusão, a variação cambial, seja positiva ou negativa, não pode ser encarada como fato possível de gerar nova relação jurídica tributária, respectivamente, para pagar ou restituir tributo.

PARECER

ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS QUE CEDE, MEDIANTE REMUNERAÇÃO, PARTE DE SUAS INSTALAÇÕES PARA INCREMENTAR TURISMO NA CIDADE – O PRODUTO DA ARRECADAÇÃO É DESTINADO EXCLUSIVAMENTE AO ATENDIMENTO DE SEUS OBJETIVOS SOCIAIS, NUM QUADRO DE 13.000 ASSOCIADOS – NÃO HÁ DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NEM REMUNERAÇÃO DA DIRETORIA – REGIME TRIBUTÁRIO PARA AS OPERAÇÕES PRÓPRIAS E AS DE OUTRA NATUREZA, CUJOS RECURSOS SÃO DESTINADOS EXCLUSIVAMENTE AO OBJETO SOCIAL – PARECER.

Ives Gandra da Silva Martins

1. Consulta

Formula-me o eminente advogado Antonio Luiz Pimenta Laraia a seguinte consulta:

a) uma entidade de caráter meramente associativo, sem fins lucrativos, pode exercer atividades próprias de comércio e recolher tributos devidos por tais atividades, ou deverá ela repassar tais atividades para uma sociedade de fins lucrativos?

No estatuto da Associação Civil da Consulente consta que a mesma possui 4.000 associados patrimoniais e 9000 usuários, áreas de lazer e recreação, mantendo registrados 270 empregados, disponibilizando para terceiros não associados, como meio de trazer turistas para a cidade, por meio de acordo com a Prefeitura, suas áreas de lazer.

A Consulente não remunera seus diretores, não distribui lucros e toda a receita que recebe de seus associados e de terceiros, pelo uso de área de lazer, é revertida diretamente para finalidades sociais, fazendo com que os associados e o Município beneficiem-se desse ponto turístico.

2. Resposta

Algumas considerações preliminares são necessárias, antes de responder às questões.

Nada obstante institutos distintos, as imunidades e as isenções – a que a Consulente faz jus – têm pontos em comum no que diz respeito às instituições que atuam sem objetivo de lucro.¹

As imunidades tributárias, previstas no art. 150, VI, c, e 195, § 7º, para instituições privadas de educação e assistência social exigem o preenchimento de certos requisitos que – para mim e para a esmagadora maioria da doutrina – são apenas aqueles decorrentes de lei complementar.²

Sendo uma limitação ao poder de tributar – vedação constitucional absoluta –, nitidamente, só a lei complementar pode impor requisitos, por força do art. 146 da lei suprema, que declara, no inciso II, que lhe cabe “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

O Ministro Carlos Aires Brito, por sua vez, reconheceu a relevância da tese, ao conceder, monocraticamente, efeito suspensivo a recurso extraordinário proposto por entidade sem fins lucrativos, à luz do princípio da lei complementar, para a determinação dos requisitos necessários ao gozo da desoneração constitucional, estando assim versado em parte seu despacho:

1. Escrevi “A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes neles hospedados. A relevância é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais sendo, obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla.

Embora com conseqüências semelhantes, no concernente aos efeitos sobre o sujeito passivo da relação tributária, a isenção difere das duas outras figuras legislativas. É que na isenção nasce a obrigação tributária, sendo apenas excluído o crédito correspondente” (*Direito Empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 298-301).

2. Estão os arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da CF, assim redigidos: “c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”; e “§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. [...] 'No entanto, foi feita a seguinte ressalva, na ocasião: '[...] É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do art. 195 só se refira à 'lei' sem qualificá-la como complementar – e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, c, da Carta Magna –, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra – no art. 146, II ('Cabe à lei complementar: II – regular as limitações – constitucionais ao poder de tributar'), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa'. Conclui-se, portanto, que a tese defendida pela requerente, embora não traga o selo da unanimidade doutrinária ou jurisprudencial, em todas as suas nuances, ostenta um razoável grau de plausibilidade. Essa constatação, aliada ao evidente perigo da demora, recomenda o deferimento da medida, que maior prejuízo não trará à União, pois, no caso de desprovimento do apelo extremo, terá ela meios para receber as prestações vencidas, com as devidas correções. Ante o exposto, defiro liminarmente o pedido de atribuição de efeito suspensivo ao RE 394.991, *ad referendum* – da Turma. (Ação Cautelar n. 271-1-PR, relator Ministro Carlos Britto, DJ, 27 maio 2004, p. 47).³

O mesmo se diga da cautelar concedida por 10 votos a zero, na ADIN n. 2028/99, em que seu relator, Ministro Moreira Alves, embora concedendo a liminar por variados outros fundamentos, reconhece a relevância da lei complementar para implementar os requisitos para gozo de imunidades.

Consta de seu voto a afirmação seguinte:

É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do art. 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar – e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, c, da Carta Magna –, essa

3. DJ. 27 de maio de 2004, p. 47.

expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II (“Cabe à lei complementar: II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.⁴

Parece-me que a esmagadora maioria da doutrina tem razão ao exigir lei complementar para impor os condicionamentos necessários para que qualquer instituição sem fins lucrativos de educação ou de assistência social possa usufruir desse tipo de desoneração tributária.

O fato é que, se os requisitos para o gozo da imunidade ficassem a cargo dos legisladores ordinários da União, Estados e Municípios, à evidência, poderíamos ter 5.500 formas diferentes de tratamento da imunidade.⁵ Mais do que isso, estaríamos subordinando a Constituição aos humores de 5.500 legisladores das entidades com poder impositivo, criando-se, pois, uma hierarquia às avessas, pois mais

4. DJ 16 de junho de 2000, Ementário n. 1995-1, p.113-4.

5. Escrevi “Em clara percepção de que a lei a que se refere o ‘constituente’ é a lei complementar, já o antigo Tribunal Federal de Recursos, por seu plenário, considerou que o artigo 19, letra c da Constituição – cujo texto era, neste particular, idêntico ao artigo 150, inciso VI, letra c da atual – cuidara de lei complementar e não de lei ordinária, pois se outorgasse ao legislador ordinário de um Estado, em dificuldades financeiras, o direito de definir o perfil da imunidade, esta transformar-se-ia em uma desoneração ordinária, deixando de ser uma vedação constitucional ao poder de tributar.

Não teria sequer sentido que a lei ordinária determinasse o nível da imunidade, as condições, os benefícios, visto que, se assim tivesse o constituinte disposto, à nitidez, não seria o legislador ordinário, que se submeteria ao legislador Constituinte, mas este é que se submeteria ao legislador ordinário.

A lei a que se refere o constituinte é, pois, uma lei complementar à Constituição, uma lei que a explicita, que diz qual o conteúdo ôntico da imunidade, que esclarece e define a forma de aproveitamento daquela desoneração, sem retirar em nada sua força. Esta é a razão pela qual o CTN, por seu art. 14, foi recepcionado pelas Constituições de 1967 e 1988, na medida em que, ao explicitar as condições de usufruto das denominadas imunidades condicionadas, apenas impôs condições formais, sem alterar o conteúdo ôntico, a densidade estrutural, o componente nuclear da imunidade concedida, como vedação ao poder ordinário de tributar.” (*Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 40, janeiro/1999, p. 89-90).

fortes que o constituinte se tornariam os produtores da legislação infraconstitucional.⁶

Nem se diga que lei ordinária federal poderia impor normas gerais, visto que também as normas gerais, no campo do direito tributário, dependem de lei complementar, como determina o art. 146, III, da CF, assim redigido:

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

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I, e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

De rigor, o grande mérito dos pais do direito tributário no Brasil – aqueles que, pela primeira vez, estruturaram um sistema brasileiro nessa matéria (EC 18/65, CTN, CF 1967) – foi o de terem criado uniforme e aplicável a todas as entidades federativas, sem exceção, e se tornou possível apenas porque foi conformado à luz da Constituição e de uma lei nacional, formatadora de um complexo supra-federativo de princípios.

Por essa razão, a lei complementar é essencial para definir os contornos, limites, normas, institutos e, essencialmente, os princípios que regem o direito tributário no País.⁷

6. Manoel Gonçalves Ferreira Filho assim o comenta “Essas limitações, que assumirão, conforme o caso, o caráter de proibição ou de restrição, não podem, é certo, sob pena de inconstitucionalidade, retirar poder que a Constituição outorga”. (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. v. 2. 2. ed. São Paulo: Saraiva, p.101).

7. O Ministro José Delgado escreveu “Ora, o gozo das entidades mencionadas na letra c de não sofrerem instituição de tributos sobre o seu patrimônio, rendas e serviços está

Ora, a imunidade das instituições privadas a que se refere o constituinte, tem os requisitos para seu gozo definidos pelo art. 14 do CTN, assim redigido:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

subordinado aos requisitos fixados em lei. Esta lei, por determinação da Carta Maior, há de ter a natureza imposta pelo art. 146, II, pois ela irá cuidar de regular tal limitação constitucional ao poder de tributar. O regulamento de tal limitação ao poder de tributar é uma garantia tanto para o poder tributante, como para o contribuinte. Este, desde que preencha os pressupostos fixados pela lei complementar, fica amparado pela determinação constitucional que se submete a um regramento mais rígido e de maior dificuldade para ser modificado.

Ives Gandra da Silva Martins já manifestou igual entendimento. Ao comentar o art. 150, VI, c, da CF de 1988, assim se expressou:

“Acrescente-se, finalmente, que a lei a que faz menção o constituinte é a lei complementar, como já a doutrina e a jurisprudência tinham perfilado no passado, representando o Código Tributário Nacional tal impositor de requisitos”.

Destaque-se a preocupação, também, de Ives Gandra com a segurança jurídica do contribuinte, no caso em espécie:

“É que, se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la “pro domo sua”. Por esta razão, a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto, já plasmadas no art. 14 do Código Tributário Nacional”.

Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho entendem, também, da mesma maneira. Eis as suas expressões sobre o tema:

“A Constituição, tanto em seu art. 150, VI, c, como no art. 195, § 7º, exige do ente imune observância aos requisitos ou exigências estabelecidas em lei. Mas que espécie de lei?”

Antes do advento da Constituição de 1988, já havia a jurisprudência fixado o entendimento de que a regulamentação das imunidades somente poderia advir de lei complementar federal. Após a vigência da Carta de 1988, restou mais claro ainda que o único veículo idôneo a regular a matéria seria a lei complementar, genericamente prevista no art. 146 e especificamente referida no art. 150 e 195, § 7º, citados”. Entendo, em conclusão, ser absolutamente necessária a edição de lei complementar para fixar as condições para gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, c, da CF. No caso em que se enquadrar, deve o aplicador do direito fazer aplicação do art. 14 do CTN, por ter sido absorvido pelo novo ordenamento jurídico instituído pela CF/88, como lei complementar. A lei ordinária, em nenhuma hipótese, pode regulamentar tais requisitos, nem para extrapolar os fixados no art. 14, nem para restringi-los”. (*Pesquisas Tributárias*, Nova série, n. 4, Editora Revista dos Tribunais, 1998, p.62 a 64).

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.⁸

Tais requisitos, de rigor, são de 3 ordens:

- a) não distribuir lucros e patrimônio a qualquer título;
- b) aplicar integralmente os recursos na obtenção de seus objetivos institucionais;
- c) manter escrituração perfeita para que seja determinada a exatidão de suas receitas e despesas.

8. Fabio Fanucchi, em comentários atualizados por Rogério Gandra Martins, Soraya David Monteiro e Luciana Cavalcante, esclarece "O inciso I do art. 14 do CTN foi alterado pela LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001, vigendo atualmente a seguinte dicção:

'Art.14

I–não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.'

c) Imunidade condicional. A imunidade reservada às instituições de educação e de assistência social, já foi visto, é condicionada a que a entidade beneficiária observe certas exigências fixadas em lei, que só pode ser a complementar à Constituição. Exatamente esse art. 14 do CTN disciplina a matéria.

d) Não-distribuição de rendas e patrimônio. A primeira condição, aquela do inciso I do art. 14, é da própria essência das instituições, que já vimos. São entidades idealísticas e não têm finalidade lucrativa.

Quanto à não-distribuição de "rendas", deve ser entendido a não-distribuição de lucros, porém, não o pagamento de honorários a terceiros, mesmo que seus dirigentes. Confirma que as instituições imunes, sob condição, podem pagar honorários a terceiros, não só aquele acórdão do Supremo Tribunal Federal, referido no item 34 deste estudo, como a própria letra do § 1º do art. 14 aqui analisado, quando estabelece que a imunidade poderá ser suspensa pela autoridade competente, caso não seja retido o imposto devido na fonte, evidentemente também por quem dela aufera rendimentos. Dessa forma, a remuneração de dirigentes não é eficiente para retirar das instituições imunes o direito ao gozo da imunidade.

O impedimento da distribuição do patrimônio é muito menos discutível. Para que nenhuma dúvida possa restar para a autoridade fiscal que deva reconhecer a imunidade, os estatutos dessas instituições deverão dispor que, em caso de dissolução do ente, seu patrimônio reverterá em benefício de entidade com as mesmas finalidades que as suas". (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 1. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.163-4).

Acrescente-se o § 1º, segundo o qual a imunidade dos recursos vigora apenas para aqueles diretamente relacionados aos objetivos sociais da entidade.⁹

Sobre tais recursos, a que se refere o § 1º do art. 14, é de se lembrar que os §§ 3º e 4º do art. 150 da Constituição Federal a eles fazem menção, estando assim redigidos:

§ 3º As vedações do inciso VI, *a*, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas *b* e *c*, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Determina por eles o constituinte que são atividades imunes à tributação todas aquelas que correspondem à razão de ser da instituição criada, com o que recursos e atividades fora dos objetivos sociais, de natureza econômica ou mercantil, podem ser tributados, normalmente.¹⁰

-
9. O § 1º tem a seguinte redação “Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício”. (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 1. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 163).
10. Ao comentar o § 4º escrevi: “Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nas alíneas *b* e *c* do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória. Exemplificando: uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel exige, pois, incidência do IPTU, ou goza a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda. A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades, decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque

Uma entidade imune, pois, pode estar submetida a dois regimes tributários, por força dos dispositivos supracitados, ou seja:

- a) desoneração tributária de todos os recursos, patrimônio e rendas que pertinem a seus objetivos sociais;
- b) oneração tributária de atividades outras que pratique, não acobertadas pela imunidade.¹¹

Necessário se faz, todavia, para gozar da imunidade, que não haja distribuição de lucros ou rendas, nem remessas para o Exterior, além de a entidade manter escrituração regular, nos termos da lei.

A interpretação que emprestei ao texto vedatório de tributação constante da lei suprema, já teve, todavia, interpretação pretoriana mais abrangente, adaptando-a às necessidades sobrevivenciais de tais entidades.

poderia ensejar a dominação de mercados ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente". (*O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.336-337).

11. Nessa linha assim decidiu o Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.281.433/SP: "ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade. – Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n.1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 E 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades" (DJ, 14 dez. 2001). Sendo este o inteiro teor do voto proferido pelo Ministro Relator Moreira Alves: "Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69, quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades. Em voto que proferi no RE 115.096, de que foi relator o eminente Ministro Octavio Gallotti, acentuei: 'O ICM, em verdade, não onera sequer a renda auferida pela entidade para a sustentação de seus objetivos institucionais, uma vez que ele, em verdade, seria o beneficiário da imunidade. E nem se diga que, sem essa carga tributária, tais entidades teriam melhores condições de concorrência comercial, pois a isso evidentemente não visa a imunidade que lhes é concedida'. Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. 2. Em face do exposto, não conheço do presente recurso". (*O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.336).

Já decidiu o STF que atividades de natureza econômica podem ser imunes, desde que o produto de sua receita seja destinado exclusivamente aos objetivos sociais da instituição, como se percebe no acórdão abaixo transcrito:

Imunidade e exploração de estacionamento: Entendendo que a imunidade conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF/88, art. 150, VI, c) abrange inclusive os serviços que não se enquadrem suas finalidades essenciais, a Turma manteve acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que reconheceu à instituição de assistência social mantenedora de orfanato a imunidade relativamente ao pagamento do IPTU cobrado de imóvel utilizado para estacionamento de veículos. 57.700-MG, Relator Min. Ilmar Galvão, 13/6/2000" (Informativo STF, n. 193, p 2), consolidando jurisprudência, que se iniciara em caso meu no RMS 22.192-9-DF, STF, 1ª T., Rel. Min. Celso de Mello. Merece destaque o seguinte trecho de seu voto:

"Na realidade, os desmembramentos não personificados da entidade beneficente de assistência social – como as unidades escolares por esta mantidas – participam de sua intimidade estrutural e constituem verdadeira "*longa manus*" por cujo intermédio a entidade filantrópica atua na implementação dos objetivos institucionais que justificam a sua própria razão de existir.

Desse modo, a preservação do benefício em causa foi mantida em favor da entidade filantrópica como um todo, não se adstringindo, em consequência, apenas aos estabelecimentos por esta mantidos e existentes à data da norma extintiva do favor "*juris*" em referência. Ao contrário, a prerrogativa concedida pela lei – e hoje derivada de norma constitucional expressa (CF art. 195, § 7º) – estende-se à entidade beneficente de assistência social e a todos os seus estabelecimentos escolares, independentemente da época de sua organização. Tem-se, por isso mesmo, que a inexigibilidade pertinente à contribuição previdenciária em questão (quota patronal), ao referir-se às instituições qualificadas como entidades de fins filantrópicos, estende-se, no contexto da presente causa, a todos os estabelecimentos escolares que constituem, por efeito de expressa disposição estatutária, órgãos não personificados de implementação dos

programas da Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, no plano da assistência educacional (Estatuto Social, art. 26)”¹²

Mais do que isso, já entendeu a Suprema Corte que as aplicações financeiras para preservação do patrimônio da entidade são imunes do imposto de renda (ADIN n. 1.802), conforme se lê abaixo no voto do Ministro Sepúlveda Pertence:

Resta o § 1º do art. 12 – f. 4:

“Art. 12

[...]

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

Aqui, afigura-se-me chapada a inconstitucionalidade formal e material da exclusão questionada.¹³

Tais considerações preambulares apresentadas sobre imunidades valem para as entidades sem fins lucrativos que gozam de isenção e que, para efeitos de assim serem consideradas, devem, rigorosamente, cumprir as disposições do art. 14 do CTN.

Aqui entendo estar o ponto de contato entre as duas formas desonerativas. Na imunidade, a desoneração decorre de uma vedação constitucional absoluta do poder de tributar; nas isenções, a desoneração decorre de autorização infraconstitucional, ou seja, de autorização legislativa, emanada da esfera da Federação competente para instituir o tributo.

O tratamento das associações civis ganhou perfil novo com o advento do Código Civil, estando sua disciplina legal estruturada nos arts. 53 a 61.

A característica maior de uma entidade sem fins lucrativos, acacianamente concluindo, é não ter fins lucrativos. É não beneficiar seus instituidores, criadores ou detentores do controle. É preen-

12. DJ, 19 de dezembro de 1996, Ementário, n. 1.855-01.

13. DJ 13 de fevereiro de 2004, Ementário n. 2139-1, p. 85.

cher suas finalidades estatutárias sem que haja benefício pecuniário para seus fundadores, senão aqueles decorrentes do objetivo que as fez surgir.¹⁴

O objetivo de um clube social é permitir que os associados se beneficiem de sua estrutura e de seu patrimônio, desfrutando das condições ofertadas por sua sede para convívio, o desenvolvimento de atividades de natureza social esportiva, cultural, de lazer, como ocorre nos clubes mais representativos no Estado de São Paulo (Sociedade Harmonia de Tênis, Clube Pinheiros e Clube Paulistano ou as associações esportivas, como São Paulo, Palmeiras ou Corinthians). Relevante é o disposto no art. 54, que declara, realçando-se a necessidade de explicitação de sua fonte de recursos para manutenção:¹⁵

Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:

I - a denominação, os fins e a sede da associação;

II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;

III - os direitos e deveres dos associados;

IV- as fontes de recursos para sua manutenção;

V - o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos;

VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução (grifo nosso).

14. O art. 53 do Código Civil define o que seja uma Associação "Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos. Parágrafo único. Não há, entre os associados, direito e obrigações recíprocos". (*Código Civil Brasileiro Comparativo*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003, p.7).

15. Rosa e Nelson Nery assim o comentam: "1. Correspondência legislativa. Não há; 2. Direito de associação. A CF, 5º, XVII, prescreve, como direito fundamental: 'É plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar'. E mais: CF, 5º, XVIII: 'A criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independe de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento'. CF 5º XIX: 'As associações só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado'. CF, 5º, XX: 'Ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado'; 3. Nome empresarial. É a firma ou denominação adotada, de conformidade com o CC, 1155 a 1168, para o exercício de empresa, a que equiparam as denominações das sociedades simples, associações e fundações (CC, 1155 e parágrafo único)". (*Código Civil Anotado e Legislação Extravagante*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 178).

Os elementos que conformam a sua finalidade não-lucrativa, a meu ver, encontram-se nitidamente expostos no art. 14 do CTN, valendo, nesse ponto, as condicionantes da lei complementar, tanto para as entidades imunes quanto para aquelas que, sem serem imunes, não têm finalidade lucrativa e podem gozar de isenção.

A primeira conclusão, portanto, preambular ainda, é de que os requisitos para gozo das imunidades constitucionais são semelhantes àqueles pertinentes às desonerações concedidas às associações sem fins lucrativos, perfiladas no Código Civil, ou seja: inexistência de incidências tributárias sobre suas atividades institucionais e recurso delas decorrentes; tributação daquelas atividades e recursos não próprios de seus objetivos sociais.

Uma segunda consideração é que as entidades imunes, não poucas vezes, atuam fora de suas finalidades para obter recursos necessários à sua manutenção. Vale dizer, muitas exercem atividades de natureza econômica – mercantil ou de prestação de serviços outros – destinadas a gerar recursos que lhes permitam sobreviver.

O Ministro Moreira Alves, na referida ADIN n. 2.028, demonstrou, inclusive, que as instituições imunes, remuneradas pelos serviços que prestam, muitas vezes têm mais condições de prestar um bom serviço à comunidade do que as filantrópicas, que atuam de forma inteiramente gratuita, como se lê abaixo:

Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. E evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do art. 55 da Lei n. 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade “seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos”), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são

para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º, do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas sim, das que, também sendo filantrópicas, sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades – que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam – que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia” (grifo nosso).¹⁶

Vale lembrar que, muitas vezes, entidades imunes ou aquelas com fins lucrativos prestam o mesmo serviço à sociedade, como ocorre com escolas e hospitais.

Ora, no caso das Associações Cívicas sem fins lucrativos, cabe ao Código Tributário Nacional definir requisitos que as tornam desoneradas de tributos, e, aos poderes públicos a que se subordinam, conferir se tais requisitos estão ou não sendo cumpridos, além de distinguir as atividades próprias daquelas de outra natureza, cujos recursos, quando obtidos, devem ser destinados, exclusivamente, aos fins institucionais da entidade, que não objetiva lucro.

Vemos, diariamente, em todas as regiões do país, associações sem fins lucrativos locando seus bens imóveis para espetáculos ou congressos, sem que tais ações, de natureza mercantil ou econômica, desfigurem o perfil não-lucrativo da associação. Até porque os recursos obtidos não são para distribuição, mas para aplicação nos objetivos sociais.¹⁷

16. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 94, julho/2003, p.75-76.

17. No que diz respeito à obtenção de recursos para suas atividades sociais as entidades sem fins lucrativos assemelham-se àquelas imunes. Valendo-lhes, pois a jurisprudência da Suprema Corte sobre receitas obtidas fora do objeto social, para assegurar a manutenção do próprio objeto social. “Assim se deu, por exemplo, nos casos de insti-

Quando o São Paulo Futebol Clube aluga o Estádio do Morumbi para espetáculos de multidões, ou a Federação do Comércio-SP loca sua sede para a realização de congressos, por exemplo, os recursos gerados dessa atividade são destinados aos objetivos sociais, gozando, em face da orientação pretoriana, da desoneração tributária.

Em minha 2ª conclusão, válida para entidades imunes e sem fins lucrativos, a exploração de atividades fora do objetivo social podem ser tributadas por força do art. 150, § 4º, da CF e § 1º do art. 14 do CTN, mas a orientação jurisprudencial tem sinalizado no sentido de que, se a destinação dos recursos for exclusivamente para as finalidades institucionais da entidade, respeitados os requisitos do art. 14 do CTN, não deve haver incidência tributária sobre os recursos, que estariam desonerados por força de seu perfil estatutário.¹⁸

tuções de assistência social, ao se decidir que a imunidade não implica na exclusiva gratuidade do serviço prestado (RE 74.792 – RTJ 66/257, RMS 22192-DF – DJ 19 de dezembro de 1996, RMS 22360-3-DF – DJ 23 de fevereiro de 1996, ADInMC 2028-5-DF – DJ 16 de junho de 2000); quando foi reconhecida a imunidade das entidades mantidas por empresas (RTJ 878/684) e das entidades de previdência privada que atuam exclusivamente em benefício dos seus associados (RTJ 124/53); ao garantir às instituições de educação ou de assistência social a imunidade com relação aos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (ADInMC 1802-DF – Informativo STF 120); ao entender que a exploração de estacionamento, muito embora não se enquadre entre as finalidades essenciais de instituição de assistência social sem fins lucrativos, encontra-se sobre o abrigo da imunidade (RE 218.503- SP – Informativo STF 163, RE 257.700–MG, Informativo S.TF 193); ao consignar ser imune ao IPTU imóveis utilizados como escritório ou residência de membros de entidade beneficente (RE 221.395-8-SP – DJU 12 de maio de 2000); ao garantir o direito à entidade de assistência social de importar, a salvo do recolhimento de IPI e II bens a serem utilizados na prestação de seus serviços (RE 243.807-3-SP, DJU 28 de abril de 2000); ao decidir que as listas telefônicas gozam de imunidade por serem periódicos (RTJ 126/216); ao estender aos veículos de radiodifusão a mesma imunidade prevista para os livros, jornais, periódicos e papéis destinados a sua impressão (ADInMC 773/RJ – DJ 30 de abril de 1993); ao afastar a incidência do FINSOCIAL sobre o faturamento decorrente da venda de livros, jornais e periódicos (RE 109484-PR, DJ 27 de maio de 1988); e ao garantir que os insumos consumidos na confecção do livro, jornal e periódicos estão abrangidos pela imunidade e não só o papel utilizado diretamente na produção (RE 190.7614, DJ 12 de dezembro de 1997).

18. José Eduardo Soares de Melo lembra: “A temática da imunidade não tem encontrado consenso doutrinário, no que concerne à sua real natureza, porque, se de um lado se cogita de ‘limitação constitucional ao poder de tributar’ (Aliomar Baleeiro, obra do mesmo nome, 7. ed. RJ, Forense, 1977, p. 226; Gilberto de Ulhôa Canto. *Temas de*

Uma terceira consideração faz-se necessária para o caso concreto.

Tem a Consulente um quadro associativo respeitável, ou seja, cerca de 13.000 associados, tendo sido a entidade criada para constituir-se em ponto de lazer e recreação na cidade.

Por interesse do desenvolvimento do turismo municipal, foram seus associados instados a permitir que, mediante pagamento, outras pessoas pudessem usufruir de algumas das instalações da associação. Com isso, ou seja, com o fato de colaborar com a cidade para incrementar o turismo local, passou a associação a auferir, paralelamente, receita extra, que, com o tempo, destinou-se a suprir aquelas constituídas pelas contribuições dos associados.

É de se esclarecer que tais receitas:

- a) são aplicadas inteiramente dentro da Associação;
- b) não são distribuídas para os associados;
- c) nem implicam remuneração dos diretores da entidade.¹⁹

Direito Tributário. v. III, Alba, p. 190); de outro, trata-se de normas constitucionais estabelecendo a incompetência das pessoas políticas para expedir regras tributárias relativamente a específicas situações (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 178 a 180).

A isenção, que se veicula por legislação ordinária, delimita a regra de incidência tributária, impedindo que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador; diferenciando-se da imunidade, que consiste na exclusão da própria competência tributária, originária da própria Constituição, e regulada por lei complementar; enquanto que a não-incidência significa que os atos, situações, Estados e negócios jurídicos não se enquadram ao tipo tributário.

Na isenção exclui-se da tributação o fato que naturalmente geraria a obrigação tributária". (*Imunidade Tributária*. MP Editora, 2005, p. 191-192).

19. Maria Helena Diniz esclarece: "Associação. 2. Direito civil. a) Contrato pelo qual um certo número de pessoas, ao se congregarem, colocam em comum serviços, atividades, conhecimentos etc. em prol de um mesmo ideal, objetivando a consecução de determinado fim, econômico ou não, com ou sem capital e sem intuídos lucrativos. Poderá ter finalidade altruística (associação beneficente), egoística (associação literária, esportiva, ou recreativa) ou econômica não lucrativa (associação de socorro mútuo); b) modalidade de agrupamento dotado de personalidade jurídica, sendo pessoa jurídica de direito privado, voltada à realização de finalidades culturais, sociais, pias, religiosas, recreativas etc., cuja existência legal surge com a inscrição de seu estatuto, em forma pública ou particular, no registro competente, desde que satisfeitos os requisitos legais, tendo ela objetivo lícito e estando regularmente organizada". (*Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 295).

Todo um sistema constante do relatório dos auditores foi criado para dar transparência à cessão da utilização de parte de sua sede para terceiros, mediante remuneração totalmente destinada às finalidades sociais – repita-se –, com o que o terceiro requisito para configuração das entidades sem fins lucrativos e/ou imunes (art. 14 da CTN) faz-se presente, ou seja, de escrituração correta, que permite a visualização de todas as receitas próprias ou de exploração de suas instalações.

Tal evolução das atividades da entidade para a cessão de parte de sua área para tais finalidades turísticas foi autorizada pela Assembléia Geral. Muito embora não formalizada estatutariamente, esse aspecto é de possível solução mediante a alteração de seu ato constitutivo, à luz de deliberações ratificadoras das autorizações concedidas no passado para essa prática, nas reuniões assembleares.²⁰

Em outras palavras, tendo a Assembléia Geral o poder de alterar o estatuto e tendo autorizado a adoção de outras formas de obtenção de receitas para a Associação, nos exatos termos em que ocorrer o acréscimo de rendas associativas, pode a assembléia geral ratificar a deliberação anterior. Poderá, dessa forma, alterar o estatuto, dando-lhe efeito confirmatório da prática desenvolvida, visto que a assembléia tanto pode outorgar poderes como alterar o estatuto.

Entendo, todavia, em interpretação “lata” do art. 2º, c, do estatuto, assim redigido: “desenvolver o turismo, em todas as suas formas, principalmente por meio de congressos, exposições, competições esportivas, tanto por iniciativa própria, como através de convênios ou promoções conjuntas” (grifo nosso), que, embora uma

20. Maria Helena Diniz comenta o art. 54 “Conteúdo do estatuto da associação: A associação é constituída por escrito e o estatuto social, que a regerá, sob pena de nulidade, poderá revestir-se de forma pública ou particular, devendo conter: a denominação, a finalidade e a sede da associação; requisitos para admissão, demissão e exclusão de associados; direitos e deveres dos associados; fontes de recursos para sua manutenção; modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos e condições para alteração de disposições estatutárias e para dissolução da associação. Isto é assim porque toda estruturação do grupo social baseia-se nessas normas estatutárias. (*Novo Código Civil Comentado* São Paulo: Saraiva, 2002, p. 69).

alteração expressa do estatuto seja o ideal, implicitamente todo o procedimento adotado até o presente tem respaldo no referido dispositivo, complementado pela alínea e, de disciplina constitutiva da associação.²¹

Em outras palavras, não vejo violação estatutária nas autorizações concedidas para que a diretoria procedesse como procedeu, pois sua atuação já estava implicitamente autorizada pelo que se encontra disposto nas alíneas c e e do art. 2º, assim como por assembléias gerais já realizadas. Vale a pena, todavia, para espantar quaisquer dúvidas exegéticas, uma alteração estatutária, modificando-se a alínea c, para deixar expresso o que já consta implícito.

É de se lembrar que não haveria outro meio de desenvolver o turismo na região, em dimensão expressiva, que não pela forma adotada pela Associação, até porque, se assim não fosse, a entidade estaria voltada exclusivamente para o lazer de seus associados, produzindo efeitos "*interna corporis*", e não em relação ao objetivo maior da cidade, que é atrair turistas de outras regiões, conforme o próprio art. 2º, c, do estatuto, propicia.

O certo é que tal finalidade de colaborar com a cidade não retira da Associação seu caráter de ser sem fins lucrativos, pois destinados todos os recursos – tanto os que provêm de associados quanto de terceiros – para as finalidades sociais, sem qualquer tipo de distribuição.²²

21. Art. 2º, l, e, do estatuto é "manter em suas dependências serviços de apoio às suas atividades-fim, tais como bar, restaurante, entre outras, administradas diretamente ou contratadas".

22. Américo Masset Lacombe ensina: o primeiro deles é "não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título". Por aí já se vê que tais entidades podem ter ganhos, podem auferir rendas para a manutenção de suas atividades essenciais, o que lhes é vedado é a distribuição dessas rendas e de quaisquer parcelas do patrimônio. O segundo requisito (inciso II) exige a aplicação integral, no País, de todos os seus recursos visando à manutenção dos seus objetivos institucionais. O terceiro requisito estabelece os meios para a comprovação da satisfação dos demais. Exige a manutenção de escrita de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, vale dizer, devem ser respeitadas as boas técnicas contábeis". (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP, 2005, p. 122-3).

Um quarto ponto preambular antes de responder às questões:
Na auditoria realizada pelo Professor Fernando Guerra, ele destaca as receitas sociais e de serviços:

As receitas do Clube são classificadas atualmente como segue:

- Taxa de Aluguel de Sede – reposição de despesas com manutenção da sede.
- Taxa de Manutenção – Títulos de Associados: manutenção mensal.
- Taxa de Reativação de Títulos – Usuários.
- Taxa de Visitantes – Parceiros: ingressos vendidos por operadoras e hotéis.
- Taxa de Visitantes – Portaria: ingressos vendidos no local.
- Arrendamento (Card) – percentual de 13% sobre a receita dos bares e restaurantes.
- Arrendamento do Salão – locação para eventos.
- Receita de Títulos Usuários – venda de título.

Como se percebe, entre tais receitas – todas destinadas aos objetivos sociais e jamais distribuídas, a qualquer título – há aquelas decorrentes de contribuição dos próprios associados e aquelas provenientes de locação de bens de seu parque social para terceiros.

Dentre elas, algumas a Consulente recebe diretamente, (taxa de visitantes e arrendamento do salão) e outras, por arrendamento a terceiros (13% sobre a receita que os terceiros obtêm com a exploração de bares e restaurantes).²³

Para as entidades imunes, tais receitas, obtidas fora do objetivo social, deveriam ser tributadas, segundo a interpretação de alguns Fiscos Municipais, por força do § 4º do art. 150 da Constituição Federal. Porém, a Suprema Corte tem atalhado tal exegese, ao considerar que os resultados de exploração de atividades mercantis que

23. Na linha de minha inteligência sobre os efeitos desonerativos sobre entidades imunes e sem fins lucrativos, é de se lembrar o § 3º do art. 12 da Lei n. 9.532/97 assim redigido: “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”. (Redação dada pela Lei n. 9.718, de 1998)”.

sejam aplicados pela entidade para a consecução de seus objetivos sociais não estão sujeitos a impostos.²⁴

Minha interpretação é a seguinte:

O que vale dizer que apenas se as atividades puderem gerar concorrência desleal ou as finalidades das entidades imunes não forem beneficiadas por tais resultados é que a tributação se justifica, visto que, de rigor, tais atividades refogem ao campo de proteção tributária que o legislador supremo objetivou ofertar a essas finalidades da sociedade.

Pela mesma linha de raciocínio, os aluguéis de imóveis de que essas entidades sejam proprietárias são imunes, pois não afetam a livre concorrência, sobre serem rendimentos de capital destinados a permitir o atendimento dos objetivos sociais das instituições consideradas fundamentais para o atendimento complementar das atividades estatais.

À evidência, os rendimentos de atividades sujeitas ao princípio da livre concorrência não podem ser alcançados pela desoneração sob risco de criar privilégio inadmissível no direito econômico constitucional e propiciar dominação de mercados ou eliminação da concorrência. Tais rendimentos, portanto, não são imunes, devendo ser tributados.²⁵

A mesma exegese eu expus em meu livro *Sistema Tributário na Constituição*. Curvo-me, todavia, à inteligência do Supremo, que vai além dos limites expostos na minha interpretação do § 4º do art. 150.

É de se acrescentar, por outro lado, que o conceito de “receitas financeiras” obtidas por tais entidades (a meu ver, tanto para as imunes como para aquelas sem fins lucrativos que não gozam de imunidade por não se dedicarem à educação ou assistência social), foi considerado, na ADIN n. 1.802, como complemento necessário à

24. Ricardo Lobo Torres esclarece: “A expressão “rendas relacionadas às finalidades essenciais” (art. 150, §º, CF) abrange os lucros ou ganhos de capital e os aluguéis de imóveis, excluídos os que possam implicar agressão ao princípio da livre concorrência”. (*Pesquisas Tributárias*, Nova série, n. 4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 222).

25. *Pesquisas Tributárias*, Nova Série, n. 4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 46-7).

sua sobrevivência, tendo sido declarado inconstitucional o art. 12º, § 3º, da lei n. 9.532/97, como se pode ler na ementa do Acórdão relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence:

27 de agosto de 1998 – Tribunal Pleno

Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.802-3-Distrito Federal

Relator: Ministro Sepúlveda Pertence

Requerente: Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS

Adv.s.: Braz Lamarca Jr. e outros

Requerido: Presidente da República

Requerido: Congresso Nacional

Ementa: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros.

II. Imunidade tributária (CF, arts 150, VI, c, e 146, II) 'instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei': delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, a intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (Lei n. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida.

1. Conforme precedente do STF (RE 93.770, Muñoz, RTF 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete a lei ordinária, tocante a imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre Constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar". (grifo nosso)²⁶

26. *O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 304-5.

Em suas considerações, o eminente auditor, no concernente às isenções tributárias, esclarece que:

Gozarão de isenção as sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo, esportivo e as associações e sindicatos que tenham por objeto cuidar dos interesses de seus associados, desde que observem os requisitos exigidos pela legislação: a Lei n. 9.532/97 estabeleceu os critérios para que as entidades possam gozar da ISENÇÃO TRIBUTÁRIA:

Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos; (§ 3º do art. 12 da Lei n. 9.532/97, conforme nova redação dada pela Lei n. 9.718/98).

A isenção aplica-se, exclusivamente, em relação ao IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e à C.S.L.L. (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido); (art. 15 da Lei n. 9.532/97).

Estas entidades estão sujeitas a recolher o PIS no montante equivalente a 1% sobre a folha de pagamento (Lei n. 9.715/98, arts. 2º, II e 8º, II).

Excluem-se da isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

Quanto à COFINS, a Medida Provisória n. 1.858, reeditada sob os nºs 1991, 2.037, 2.113 e, por último, Medida Provisória n. 2.158, de 24 de agosto de 2001, estabeleceu em seu art. 14, X, que, a partir de 01 de fevereiro de 1999, não incidirá este tributo sobre as atividades próprias das associações e fundações sem fins lucrativos.

Para o gozo da isenção, as instituições 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 como 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”.

De rigor, a meu ver, poderia ser feita no estatuto uma alteração no sentido de autorizar de forma expressa – visto que, implícita, já há – a cessão de sua sede para incentivar o turismo e obter os meios necessários para atender a um enorme quadro de associados. Assim, diretamente ou por meio de terceiros, tais atividades continuariam a ser exploradas, desde que todos os recursos fossem aplicados integralmente nos fins da instituição, respeitadas as exigências do art. 14 do CTN.²⁷

Isso posto, passo a responder à questão formulada.

Como expliquei, no bojo do presente parecer, há ponderável corrente doutrinária e jurisprudencial segundo a qual a receita proveniente da exploração de determinadas atividades econômicas, por associação sem fins lucrativos, goza de desoneração tributária de impostos, desde que destinada exclusivamente aos fins sociais. Goza até mesmo de desoneração de contribuições sociais, se a entidade preencher os requisitos constitucionais do § 7º do art. 195 da Lei Suprema, podendo, todavia, a legislação infraconstitucional estender os privilégios relativos a essas contribuições, a outras entidades.

27. O art. 14 do Código Tributário Nacional, já anteriormente, impunha requisito da inexistência de fins lucrativos, com o que seus pressupostos foram recepcionados pela nova ordem.

Acrescente-se, finalmente, que a lei a que faz menção o constituinte é a lei complementar, como já a doutrina e a jurisprudência tinham perfilado no passado, representando o Código Tributário Nacional tal impositor de requisitos.

É que, se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la “*pro domo sua*”. Por essa razão, a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto, já plasmadas no art. 14 do Código Tributário Nacional (*O Sistema Tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.304).

Que uma associação sem fins lucrativos possa exercer determinadas atividades mercantis, não há impedimento, desde que o estatuto o permita e que não distribua sua renda, aplicando-a, integralmente, em benefício de seus associados, ou seja, nos objetivos sociais estatutários.

Há outra corrente segundo a qual, sempre que uma instituição sem fins lucrativos exercer atividade econômica em que possa fazer concorrência a outra entidade com fins lucrativos, nessa hipótese, para evitar descompetitividade, deverá sofrer tributação sobre essa atividade, continuando desoneradas somente as receitas próprias, provenientes de seus objetivos sociais.²⁸

Como exponho no corpo do presente parecer, a Consulente, com quase 13.000 associados, preenche os requisitos do Código Civil (art. 53 a 60) para ser uma associação sem fins lucrativos, como preenche, também, aqueles do CTN (art. 14), sendo isentas suas receitas próprias. Poderão também ser consideradas isentas, conforme certa corrente doutrinária, aquelas receitas resultantes da

28. Sacha Calmon Navarro Coelho esclarece “De qualquer sorte, é possível colher das decisões conhecidas insumos jurisprudenciais que servem ao desate da questão.

Em conjunto, os acórdãos deixam claro:

a) que é admissível poder a instituição cobrar pelos serviços que presta, desnecessária a “gratuidade”, desde que reaplique no *munus* institucional o que arrecadou ou lucrou (*animus lucrandi* sem *animus* de distribuir),

b) que o pressuposto referido em (a) tanto se aplica a instituição educacional quanto a assistencial – disse-o expressamente o Min. Moreira Alves;

c) que o requisito da universalidade há de ser entendido “*cum modus in rebus*”, podendo restringir-se a “universos restritos”, desde que não haja discriminação (caso Rubem Berta e de outras instituições educacionais e assistenciais);

d) que o “fim público” é imprescindível (“*in casu*”, é até explícito);

e) que não deve a tributação diminuir o patrimônio ou, de qualquer forma, os recursos das instituições viradas à assistência e à educação, por “no profits”;

f) que é plenamente aceitável a aplicação de suas rendas lucrativamente, desde que retornem, sempre, ao “*munus*” institucional (ademais, é até desejável que assim seja). Sobre o assunto em pauta existe amplo repertório doutrinário, sendo os pareceres sempre seguros de Gilberto de Ulhôa Canto, Russomano, Ives Gandra e Rui Barbosa Nogueira, todos favoráveis às entidades privadas de previdência social fechadas. Estão pareceres no livro *A imunidade tributária das entidades de previdência privada* (São Paulo, Resenha Tributária, 1984)” (*Pesquisas Tributárias*, Nova Série, n. 4, Revista dos Tribunais, 1998, p. 235).

exploração de atividade de natureza econômica, desde que revertidas exclusivamente em prol de seus objetivos sociais.

Caso a Consulente pretenda beneficiar-se da isenção na exploração direta ou terceirizada de determinadas atividades que possam se conformar como de natureza mercantil, entendo que deverá buscar proteção no Judiciário, já que há decisões favoráveis nesta linha, inclusive do STF, em face do inconformismo do Fisco – no caso, municipal, – em aceitar a desoneração tributária.²⁹

A outra solução seria segregar, na escrituração, as receitas advindas de seus fins institucionais, daquelas de natureza econômica ou mercantil, recolhendo os tributos sobre estas e não sobre aquelas.

Se pretender, todavia, eliminar a exploração direta e terceirizar tudo, como ocorre com os clubes sociais, esportivos etc, a receita que virá não será diferente daquelas próprias da locação de bens sociais. Desse modo, seria até mais fácil afastar a discussão quanto à incidência ou não do ISS, não só à luz da destinação da receita, mas em virtude de locação não ser “prestação de serviços”, segundo decisão do Pretório Excelso, o que foi reconhecido pelo Presidente da República, ao vetar o subitem 3.01 da lista que acompanha a Lei Complementar n. 116/03.

O Recurso Extraordinário n. 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a ‘terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem imóvel. Em

29. José Eduardo Soares de Mello ensina, valendo o mesmo para as entidades sem fins lucrativos, “A expressão “rendas relacionadas com as finalidades essenciais” – prevista no § 4.º do art. 150 da CF – deve ser interpretada no sentido de que os valores auferidos pelas entidades previstas nas alíneas b e c (inciso IV) só estarão compreendidos pela imunidade quando estiverem vinculados aos seus objetivos institucionais. Os lucros e ganhos de capital de qualquer natureza, decorrente de aplicações financeiras (renda fixa, variável, fundos de investment etc.), e os aluguéis decorrentes de locação de imóveis, enquadram-se como rendas imunes desde que objetivem preservar o patrimônio das instituições e entidades. (*Pesquisas Tributárias*, Nova Série, n. 4, Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 376).

direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de imóveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.' – Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens imóveis.³⁰

A resposta, portanto, ao primeiro quesito é que tanto pode uma sociedade sem fins lucrativos exercer diretamente atividades de natureza econômica, recolhendo tributos, como terceirizar tais atividades, sem necessidade, em qualquer dos casos, de alterar sua natureza de associação.

Se pretender não recolher tributos sobre receitas provenientes da exploração de atividade de natureza econômica pelo fato de ela ser destinada exclusivamente a seus objetivos sociais, sugiro buscar proteção judicial, pois, como salientei, o entendimento não é pacífico, conquanto existam as decisões retrocitadas.

S.M.J.

30. ISS. Curitiba: Juruá, 2004, p. 454.

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃOS - INTEIRO TEOR

GATT. PREVALÊNCIA DO ACORDO DE COMÉRCIO SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA. ART. 98 DO CTN. ABRANGÊNCIA.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 229.096-0

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. ILMAR GALVÃO

RELATORA PARA O ACÓRDÃO: MIN. CÁRMEN LÚCIA (ART. 38, IV, b, DO RISTF)

RECTE. : CENTRAL RIOGRANDENSE DE AGROINSUMOS LTDA

ADVDS. : GUSTAVO NYGAARD E OUTROS

RECDO. : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ADVDS. : PGE-RS - CARLOS HENRIQUE KAIPPER E OUTROS

Decisão: Remetido ao Tribunal Pleno. Unânime Presidiu o julgamento o Ministro Sydney Sanches na ausência, ocasional, do Ministro Moreira Alves. 1a. Turma, 14 de dezembro de 1998.

Decisão: Após o voto do Sr. Ministro Ilmar Galvão (Relator), conhecendo e dando provimento ao recurso extraordinário, o julgamento foi suspenso em virtude do pedido de vista formulado pelo Sr. Ministro Sepúlveda Pertence. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Celso de Mello (Presidente). Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Carlos Velloso (Vice-Presidente). Plenário, 04 de fevereiro de 1999.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, justificadamente, nos termos do § 1º do art. 1º da Resolução n. 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28 de abril de 2004.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Redigirá o acórdão a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Não votou o Senhor Ministro Carlos Britto por suceder ao Senhor Ministro Ilmar Galvão (Relator). Plenário, 16 de agosto de 2007.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ART. 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO

NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988.
2. O art. 98 do Código Tributário Nacional "*possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios*" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão).
3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispendo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, III, da Constituição.
4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

04 DE DEZEMBRO DE 1998

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 229.096-0 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. ILMAR GALVÃO

RECORRENTE: CENTRAL RIOGRANDENSE DE AGROINSUMOS LTDA

ADVOGADOS: GUSTAVO NYGAARD E OUTROS

RECORRIDO: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ADVOGADOS: PGE - RS - CARLOS HENRIQUE KAIPPER E OUTROS

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO – (Relator) : Recurso que, na forma do art. 102, III, *a e b*, da Constituição Federal, foi interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, pelo qual foi considerada não recebida pela nova Constituição, que retirou da União o poder de isentar tributo estadual, a isenção do ICMS que até então vigorava relativamente à mercadoria importada de País signatário do GATT, quanto isento o similar nacional; e pelo qual, ainda, foi tido por devido o tributo no momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada.

Alega a recorrente haver a referida decisão ofendido os arts. 155, III e IX, da Constituição e 34, §.8º, do ADCT. Sustenta, mais, a constitucionalidade do art. 1º, II, do Decreto-Lei n. 406/68 e do Tratado do GATT.

O recurso, regularmente processado, foi admitido na origem, simultaneamente com recurso especial, de que não conheceu o Superior Tribunal de Justiça.

A douta Procuradoria-Geral da República, em parecer do Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos, opinou no sentido do provimento do recurso.

É o relatório.

04 DE DEZEMBRO DE 1998

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 229.096-0 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO ILMAR GALVÃO – (Relator): Proferiu o acórdão recorrido duas decisões: primeiramente, afirmou a não-recepção, pela Carta de 1988, de tratados que estabeleceram isenção de tributos estaduais; assentando, em segundo lugar, que o fato gerador do ICMS relativo a importações ocorre no momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria.

De examinar-se, inicialmente, por óbvio, se, em verdade, são incompatíveis com a norma do art. 151, III, da Constituição, os tratados que estabelecem isenção de tributo de competência dos Estados.

Esse, justamente, o campo em que se projeta o art. 98 do CTN, ao dispor, de modo enfático, que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna e serão observados pela que lhe sobrevinha”.

Observe-se que a disposição em tela não fez qualquer ressalva ligada à proveniência da lei, se do legislador federal, do estadual ou do municipal. Por um motivo de fácil intuição. É que o CTN, sabidamente, tem status reconhecido de lei complementar, reunindo as normas gerais em matéria de legislação tributária, exigidas pelo art. 146, III, da Carta de 1988.

Consequentemente possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios.

Esse especial fenômeno jurídico-institucional mereceu do renomado e saudoso Geraldo Ataliba precioso estudo (in “*Estudos jurídicos em homenagem a Vicente Ráo*”, p. 131 e segs.), de que, por sua percuciência, merecem os seguintes excertos:

“As normas gerais de direito financeiro e tributário são, por definição e pela sistemática constitucional, leis nacionais; leis que não se circunscrevem ao âmbito de qualquer pessoa política, mas os transcendem aos três. Não se confundem com a lei federal, estadual ou municipal e têm seu campo próprio e específico, excludente das outras três e reciprocamente.

(...)

A distinção entre norma nacional (geral, global, total) e norma simplesmente federal (parcial, central) é melhor compreendida da meditação sobre a argumentação de KELSEN contra a tese de que a supremacia da competência, no estado federal, se radica na União.

Ao demonstrar a insubsistência deste pensamento, adverte, depois de lúcidas e oportunas considerações, que a supremacia da competência corresponde sempre à ordem total, jamais a qualquer das ordens parciais. ‘Por isso, quando se fala que a União – pura e simplesmente – possui a supremacia da competência, deve-se pensar na União como ordem total (global) e não como mera ordem central’.

(...)

Passamos a palavra a um dos mais autorizados publicistas brasileiros (C. A. BANDEIRA DE MELLO, “Natureza Jurídica do Estado Federal”), para sintetizar, em poucas linhas, o pensamento kelseniano....:

“(...)

A federação compreende três ordens jurídicas distintas; a coletividade central, as coletividades-membros e a comunidade total. As duas primeiras ordens são juridicamente iguais, porque estão, na mesma medida, subordinadas à ordem jurídica superior – a comunidade total. Elas são ordens jurídicas parciais, pois as suas competências se circunscrevem somente a certas matérias que lhes foram conferidas pela ordem jurídica total.

As ordens jurídicas parciais, ao passo que se acham subordinadas à

ordem jurídica total – que possui a suprema competência – encontram-se entre si numa relação de coordenação. A coletividade central e as coletividades-membros compreendem dois sistemas harmônicos que se encerram na coletividade total. Esta constitui verdadeiramente o Estado federal, pois, como ordem jurídica total, abarca as duas ordens jurídicas parciais – União e membros – e surge na sua completa integridade.

A chamada 'constituição federal' pode ser desdobrada em duas cartas distintas: a constituição total compreende a verdadeira constituição federal e regula, portanto, os poderes do Estado federal. A constituição da União dispõe somente sobre as competências da coletividade central, delegadas pela constituição total. Ela se encontra em plano idêntico ao das constituições dos Estados-membros, que regem as competências outorgadas pela Constituição total às coletividades parciais. Desse modo se evitam confusões como as que quotidianamente ocorrem entre a União – uma das coletividades parciais – e o Estado federal – a comunidade total.

(...)

Em nada discrepa... a inteligência que sobre a questão manifesta SAMPAIO DORIA; são suas palavras:

Nação se compõe da União, dos Estados, e, além destes e daquela, o Distrito Federal e os territórios. O continente não é a União, de que os estados fossem o conteúdo. O continente é a Nação soberana, e são conteúdo seu a União, os Estados e, mais, o Distrito Federal e os territórios (Direito Constitucional, pág. 483).

(...)

Idêntica compreensão da matéria tem a privilegiada inteligência de VÍTOR NUNES LEAL, que ensina:

“A doutrina tradicional erroneamente identifica a União com o Estado Federal total. Cada uma das comunidades parciais, tanto a União como os Estados-membros, baseia-se na sua própria Constituição – a Constituição da União e a Constituição Estado-membro. Todavia, a Constituição Federal”, é, ao mesmo tempo, a Constituição do Estado Federal total.

Límpida e cristalinamente se vê que a constituição da União 'dispõe somente sobre as competências da coletividade central' juridicamen-

te parificada às constituições dos estados federados.” (“Problemas de Direito Positivo”).

Desse modo, a regra do art. 98 do CTN, o que fez foi estabelecer, na forma prevista na Constituição, norma geral, para observância por todos os entes federativos. Constitui, portanto, por igual, lei nacional.

Ulhoa Canto, um dos elaboradores do projeto que resultou no CTN, em depoimento que se acha na Revista dos Tribunais n. 267, p. 25, esclarece haver o dispositivo em questão sido inspirado na jurisprudência do STF, segundo a qual, as leis instituidoras dos tributos não eram poderosas bastante para tornar sem efeito as normas isentivas contidas nos tratados firmados pelo Brasil.

Assinala, entretanto, que a partir do RE 80.004, julgado em 1977, esta Corte mudou de posição, ao decidir, por ampla maioria, que o tratado não prepondera sobre a lei federal.

Analizando-se o mencionado acórdão, todavia, verifica-se ter ele versado controvérsia travada no campo do direito comercial (Convenção de Genebra acerca de uma Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias), havendo alguns votos afastado, de passagem, a incompatibilidade do art. 98 do CTN com a Constituição Federal justamente ao fundamento de que se trata de norma restrita à legislação tributária.

É certo que outras vozes se fizeram ouvir, durante o referido julgamento, no sentido de que refere o dispositivo não quaisquer tratados ou convenções, mas tão-somente os tratados-contratos, asserção que mereceu de parte do Min. Rodrigues Alkmin, escudado em Rousseau, a observação de que o tratado internacional, pela sua natureza e por seus caracteres formais, é irredutível a um contrato.

Não é menos certo, porém, que, por meio de inúmeros pronunciamentos que se seguiram, o STF, embora sob a égide da EC 01/69, reconheceu, ainda que implicitamente, a constitucionalidade da mencionada norma complementar, ao admitir a preeminência do GATT sobre as leis tributárias dos Estados-membros (RE 113.150, Min. Carlos Madeira, RE 113.701 e 114.950, Min. Moreira Alves).

Em verdade, se lei de caráter nacional estabeleceu a proeminência dos tratados de natureza tributária sobre as leis, abstração feita de sua origem fe-

deral, estadual ou municipal, neles reconheceu o caráter, por igual, de fonte normativa nacional, aliás, em consonância com o conceito de que o Estado Federal, ou a Nação, é pessoa soberana de direito público internacional, que atua, juntamente com os demais Estados soberanos, no palco do direito das gentes, categoria que, ainda no dizer de Geraldo Ataliba (op. de loc. cits.), “nenhuma relação guarda com as eventuais divisões políticas internas. (...) Para o direito das gentes – ou seja, para efeitos de direito internacional – há um só Estado. Para o direito interno, o Estado nacional (ou geral) e a União simples pessoa de direito público interno, em oposição aos Estados federados”.

Nesse mesmo sentido a lição de PAULO BONAVIDES (*Ciência Política*, 10. ed. Malheiros, p. 182):

“O Estado federal, sede da *suma potestas*, a saber, da soberania, aparece por único sujeito de direito na ordem internacional, toda a vez que se trate de atos que impliquem exteriorização originária da vontade soberana. É esse grau na qualidade de um poder que se move externamente com absoluta independência o traço mais visível com que distinguir o Estado federal das coletividades estatais associadas.

[...]

O monopólio da personalidade internacional por parte do Estado federal – porquanto somente ele, segundo Kunz, comparece perante o fórum do Direito das Gentes, tornando mediata e de segundo plano a ação internacional dos Estados federados, de presença externa sempre acobertada ou afiançada pelo poder soberano da organização federal – induziu a Kelsen, Kuns e alguns internacionalistas da chamada Escola de Viena a tomarem o Estado federal como dotado da mesma natureza ou estrutura do Estado unitário, havendo entre ambos tão-somente diferença de grau e não de fundamento.”

Diante de conceitos tão nítidos e incontestáveis, resulta possível a afirmação de que o referido art. 98 do CTN, ao proclamar a supremacia dos acordos internacionais, em torno de matéria tributária, sobre a lei, indistintamente, outra coisa não fez senão explicitar a realidade jurídica, seja, o caráter geral e, pois, nacional dos tratados em matéria tributária, assinalando que não expressam eles ato normativo emanado da União, como mera ordem central, mas da União, ordem total e, com tal, endereçado a todos os brasileiros.

A visualização do fenômeno jurídico dos tratados sob esse prisma conduz à conclusão, inafastável, de que o tratado se dispõe sobre a isenção tributária, como o de que tratam os autos – o Acordo Geral das Tarifas e Comércio (GATT) – não ofende a norma do art. 151, III, da Constituição, segundo a qual “ é vedado à União: [...] III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Pelo singelo motivo de que se limita o dispositivo a vedar que, por meio de lei ditada no âmbito da competência de ente central da federação, venha a União a afastar a exigência de tributo estranho, à sua competência constitucional, fato que, no caso, como demonstrado, não ocorre.

Ao esposar entendimento em sentido adverso, portanto, é fora de dúvida haver o acórdão dado interpretação equivocada ao mencionado dispositivo, malferindo-se, razão pela qual, no ponto, não pode substituir.

Meu voto, conseqüentemente, é no sentido de conhecer do recurso e de dar-lhe provimento.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 229.096-0

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. ILMAR GALVÃO

RECTE.: CENTRAL RIOGRANDENSE DE AGROINSUMOS LTDA

ADVDS.: GUSTAVO NYGAARD E OUTROS

RECDO.: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ADVDS.: PGE- RS – CARLOS HENRIQUE KAIPPER E OUTROS

Decisão: Remetido ao Tribunal Pleno. Unânime Presidiu o julgamento o Ministro Sydney Sanches na ausência, ocasional, do Ministro Moreira Alves. 1ª Turma, 14 de dezembro de 2008.

Decisão: Após o voto do Sr. Ministro Ilmar Galvão (Relator), conhecendo e dando provimento ao recurso extraordinário, o julgamento foi suspenso em virtude do pedido de vista formulado pelo Sr. Ministro Celso de Mello (Presi-

dente). Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Carlos Velloso (Vice-Presidente). Plenário, 04 de fevereiro de 1999.

Presidência do Senhor Ministro Carlos Velloso, Vice-Presidente. Presentes, à sessão os Senhores Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira, Sydney Sanches, Octavio Galloti, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa e Nelson Jobim.

Procurador-Geral da República, Dr. Geraldo Brindeiro.

16 DE AGOSTO DE 2007

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 229.096-0 RIO GRANDE DO SUL

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE:

Discute-se o recebimento pela Constituição Federal de 1988 do Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT, na parte em que concede isenção de tributo estadual ao produto importado quando seu similar nacional dela seja beneficiário, tendo em vista o disposto no art. 151, III, da Constituição.

O em. Relator, Ministro Ilmar Galvão, após afirmar que o art. 98 do Código Tributário Nacional – segundo o qual “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna e serão observados pela que lhe sobrevinha” – foi recebido pela Constituição com status de lei complementar e – com fundamento na doutrina de Geraldo Ataliba, Celso Antônio Bandeira de Mello, Sampaio Doria e Paulo Bonavides – tem natureza de lei nacional, conclui que:

“Em verdade, se lei de caráter nacional estabeleceu a proeminência dos tratados de natureza tributária sobre as leis, abstração feita de sua origem federal, estadual ou municipal, neles reconheceu o caráter, o igual, de fonte normativa nacional, aliás, em consonância com o conceito de que o Estado Federal, ou a Nação, é pessoa soberana de direito público internacional, que atua, juntamente com os demais Estados

soberanos, no palco do direito das gentes, categoria que, ainda no dizer de Geraldo Ataliba, 'nenhuma relação guarda com as eventuais divisões políticas internas. (...) Para o direito das gentes – ou seja, para efeitos de direito internacional – há um só Estado. Para o direito interno, o Estado nacional (ou geral) e a União simples pessoa de direito público interno, em oposição aos Estados federados.'

Nesse mesmo sentido a lição de PAULO BONAVIDES ('*Ciência Política*', 10. ed. Malheiros, p. 182):

'O Estado federal, sede da suma potestas, a saber, da soberania, aparece por único sujeito de direito na ordem internacional, toda vez que se trate de atos que impliquem exteriorização originária da vontade soberana.

É esse grau na qualidade de um poder que se move externamente com absoluta independência o traço mais visível com que distinguir o Estado federal das coletividades estatais associadas.

(...)

O monopólio da personalidade internacional por parte do Estado federal – porquanto somente ele, segundo Kunz, comparece perante o fórum do Direito das Gentes, tornado mediata e de segundo plano a ação internacional dos Estados federados, de presença externa sempre acobertada ou afiançada pelo poder soberano da organização federal – induziu a Kelsen, Kunz e alguns internacionalistas da chamada Escola de Viena e tomarem o Estado Federal como dotado da mesma natureza ou estrutura do Estado unitário, havendo entre ambos tão somente diferença de grau e não de fundamento.'

Diante de conceitos tão nítidos e incontestáveis, resulta possível a afirmação de que o referido art. 98 do CTN, ao proclamar a supremacia dos acordos internacionais, em torno de matéria tributária, sobre a lei, indistintamente, outra coisa não fez senão explicitar a realidade jurídica, seja, o caráter geral e, pois, nacional dos tratados em matéria tributária, assinalando que não expressam eles ato normativo emanado da União, como mera ordem central, mas da União, ordem total e, como tal, endereçado a todos os brasileiros.

A visualização do fenômeno jurídico dos tratados sob esse prisma conduz à conclusão, inafastável, de que tratado dispõe sobre isenção tributária, como o de que tratam os autos – não ofende a norma do art. 151, III, da Constituição, segundo a qual é vedado á União: ...

III – instituir-se isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios’.

Pelo singelo motivo de que se limita o dispositivo a vedar que, por meio de lei ditada no âmbito da competência de ente central da federação, venha a União a afastar a exigência de tributo estranho à sua competência constitucional, fato que, no caso, como demonstrado, não ocorre.”

Após voto do Relator, pedi vista dos autos.

II

A fundamentação do voto do em. Ministro Ilmar Galvão é irrefutável e não pretendo ser redundante no meu voto.

Exporei, apenas, dois pontos de vista diferentes sobre o tema, já me antecipando que me alinho à conclusão do Relator.

Não basta dizer que por se tratar de lei nacional estaria a União autorizada a interferir nas competências legislativas reservadas aos Estados, Distrito Federal e Municípios: é com esse argumento que Roque Antônio Carazza¹ não admite a legitimidade de isenções heterônomas previstas em tratados internacionais:

Sabemos que a União costuma celebrar tratados internacionais sobre as mais variadas matérias, inclusive tributárias. A maioria dos tratados de conteúdo tributário tem por objetivo o imposto sobre a renda (mais especificamente, a eliminação ou atenuação da dupla tributação da renda auferida por pessoas físicas ou jurídicas); alguns destes tratados tributários, porém, alcançam tributos de competência estadual, municipal ou distrital.

Pois bem, a pergunta que formulamos é a seguinte: pode a União, por meio de tratados internacionais, dispor sobre tributos estaduais, municipais ou distritais? Ou se preferirmos, tratados internacionais que prevêem isenções de ICMS, ISS, IPTU etc. obrigam os Estados, os Municípios e o Distrito Federal?

1. Roque Antônio Carazza, *Curso de direito constitucional tributário*. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 829-830.

Entendemos que não, porque a Constituição Federal proíbe expressamente a União de conceder isenções de tributos estaduais, municipais ou distritais (art. 151, III).

O argumento de que não é a União, enquanto ordem jurídica parcial central, que firma o tratado internacional, mas, sim, a República Federativa do Brasil, enquanto ordem jurídica global (o Estado Brasileiro), contrapomos que, no plano interno, mesmo quando essa pessoa política representa a Federação, não pode conceder isenções heterônomas, com exceção das expressamente autorizadas nos arts. 155, § 2º, XII, e, e 156, § 3º, II, ambos da CF.

Ora, se a União, como ordem jurídica global (nacional), está impedida de conceder isenções heterônomas (tirantes as já apontadas exceções), nada autoriza concluir – à mingua de qualquer ressalva neste sentido – que lhe é permitido fazê-lo quando comparece no cenário internacional, firmando tratados”.

De fato, basta um breve confronto entre os arts. 146, III, *a*, 150, § 6º, e 151, III, da Constituição para concluir que mesmo a lei complementar nacional que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária e define os tributos e suas espécies, assim como os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, não está autorizada a disciplinar isenções de tributos da competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios (isenções heterônomas).

O equívoco, no entanto, está em dizer que as isenções concedidas em tratados internacionais têm natureza jurídica de isenção heterônomas, como alerta José Souto Maior Borges:²

“A União é uma pessoa jurídica de direito público interno. Por isso o exercício de sua competência, no direito interno, pode ser contrastado com o da competência estadual e municipal, dado que são ordens jurídicas parciais, como visto. Daí a proibição de instituir da União isenções de impostos República Federativa do Brasil com uma entidade que a integra – a União, que não é sujeito de direito internacional. Muito menos os Estados-membros e Municípios. Nenhum desses é em si mesmo dotado de personalidade internacional.

2. José Souto Maior Borges. Isenções em tratados internacionais de impostos dos estados-membros e municípios in *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*, v.1. Organizador Celso Antônio Bandeira de Mello. São Paulo: Malheiros, 1997.p. 176-178.

Constituí, porém, equívoco elementar transportar os critérios constitucionais de repartição das competências para o plano das relações interestaduais. Essas reclamam paradigma diverso de análise. Nesse campo, como já o fizera dantes com as leis nacionais, a CF dá à União competência para vincular o Estado brasileiro em nome dela e também dos Estados-membros e Municípios. A procedência dessa ponderação é corroborada pelo art. 52, § 2º, da CF, *in fine*, ao referir expressamente os 'tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil (sic: não a União Federal) é parte'. São, pois, áreas diversas e autônomas de vinculação jurídica.

As isenções pela União de impostos estaduais e municipais constituem espécies de exonerações fiscais que certa feita nomeei 'limitações heterônomas de direito interno', visando a distingui-las das isenções outorgadas pela própria pessoa constitucional competente para a instituição dos impostos de que ela mesma isenta. Isenções, essas últimas, que correspondem a autolimitação do poder de tributar, 'limitações autônomas' portanto (cf. Isenções Tributárias, 1ª ed., 1969, p. 227). Suponho que, a partir daí, a dicotomia isenções autônomas/isenções heterônomas fez fortuna na doutrina brasileira.

A doutrina tradicional vê na isenção contemplada em tratado internacional uma limitação heterônoma do poder de tributar, porque ela alcançaria, num ato celebrado pela União, os Estados-membros e Municípios. Daí a contestação de sua legitimidade constitucional.

O equívoco é, no entanto, patente. Que um agente ou órgão da União, o Presidente da República ou Ministro do Estado, subscreva um tratado não significa que os Estados e Municípios estejam pré-excluídos dos vínculos decorrentes da celebração. Precisamente o contrário é o que ocorre na hipótese, como a CF, art. 52, § 2º, *in fine*, deixa claro. Insiste-s: é a República Federativa do Brasil (CF, arts. 1º e 18) que celebra o tratado e é por ele vinculada, e, portanto, também os Estados-membros e Municípios, e não apenas a União. A esse ato interestadual o Presidente da República comparece não como Chefe do Governo Federal, mas como Chefe de Estado.

Conseqüência: não é, a rigor, de isenção heterônoma, senão autônoma, que se trata. Autonomia da pessoa isentante – a Federação – cuja única peculiaridade consiste no caráter plurilateral da instituição. Sob essa nova óptica, justifica-se o contraste (a) isenções unilaterais de direito interno (autônomas ou heterônomas, (b) isenções plurilaterais de direito interestatal (autônomas). As primeiras são sempre resultantes

de atos de direitos interno; as segundas, de atos de direito interestatal. Que coerência terá, porém, sustenta-se que as pessoas constitucionais de direito interno União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios podem isentar de tributos e a Federação brasileira, que a todos conjuga, não o pode?

Em conclusão: colocar o problema de aplicação da CF, art. 151, III, no âmbito das relações externas é fazê-lo em lugar inapropriado. Ai esse dispositivo não tem a mínima aplicabilidade. Inteiramente consoante com a CF/88 será a disciplina do tratado internacional que envolva a isenção de impostos estaduais e municipais.”

Com essas breves considerações, acompanho o em. Ministro Ilmar Galvão para conhecer do recurso extraordinário e dar-lhe provimento: é o meu voto.

16 DE AGOSTO DE 2007

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 229.096-0 RIO GRANDE DO SUL
EXPLICAÇÃO

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO – Senhora Presidente, embora não vota na matéria, não poderia perder a oportunidade de dizer ao Ministro Sepúlveda Pertence que, efetivamente, o art. 18 da Constituição endossa esse juízo de que há cinco pessoas públicas de base territorial: A Federação, e mais as quatro internas: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

16 DE AGOSTO DE 2007

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 229-096-0 RIO GRANDE DO SUL

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, no cenário internacional, somente a União goza de soberania. Daí a existência da Convenção, do Pacto sobre a isenção, afastando-se a cláusula constitucional que veda à União o implemento de benefícios quanto a tributos estaduais e municipais.

Acompanho, no voto, o relator, para conhecer e prover o extraordinário, com as explicações e os fundamentos jurídicos consignados pelo ministro Sepúlveda Pertence.

16 DE AGOSTO DE 2007

TRIBUNAL PLENO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 229.096-0 RIO GRANDE DO SUL

À revisão de aparte do Senhor Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE.

VOTO

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Indago, ao eminente Ministro Sepúlveda Pertence, se a discussão suscitada nesta causa tem como paradigma de confronto a Carta Federal de 1969, vale dizer, se o debate se instaurou em face da norma inscrita no art. 19, § 2º, desse mesmo (e hoje revogado) estatuto constitucional.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Não, em face da Constituição atual, que tem essa proibição explícita.

O SENHOR MINISTRO CELSO MELLO: Cuida-se, portanto, de definir o alcance da cláusula vedatória inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição de 1988.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Sim.

O SENHOR MINISTRO CELSO MELLO: Vossa Excelência, acompanhando o Ministro ILMAR GALVÃO, entende que não é dado à União Federal, enquanto comunidade jurídica meramente parcial, conceder isenções em matéria tributária pertinente à esfera de competência dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE - Não, que é dada à União, compreendida com Estado federal total.

O SENHOR MINISTRO CELSO MELLO: Vossa Excelência reconhece, pois, a possibilidade de a União Federal, atuando como sujeito de direito internacional público...

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – Convencionar, no plano internacional, isenção de tributos locais.

O SENHOR MINISTRO CELSO MELLO: Com os esclarecimentos que ora me foram prestados, Senhora Presidente, passo a proferir o meu voto.

O E. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, no acórdão ora em exame, decidiu que os tratados internacionais firmados pela União Federal, porque veiculadores de exoneração tributária, em matéria de ICMS, são incompatíveis com o que prescreve, em cláusula vedatória, ao art. 151, III, da vigente Constituição da República, que proíbe, à União Federal, “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

Em consequência dessa orientação, o Tribunal de Justiça local proclamou a não-recepção, pela Constituição de 1988, de Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), no ponto em que concede isenção de tributos estadual ao produto importado de país signatário de tal Acordo, quando o respectivo similar nacional for igualmente beneficiado por essa mesma isenção tributária.

Dai o presente recurso extraordinário interposto pela empresa contribuinte, que passo a analisar.

Entendo assistir plena razão à empresa ora recorrente, pois não vislumbro qualquer eiva de inconstitucionalidade na outorga de isenção de tributo estadual (ICMS, no caso) prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), relativamente aos produtos importados dos países signatários dessa convenção internacional, quando o similar nacional receber, ele próprio, como ocorre na espécie, idêntico benefício isencional.

Com efeito, tenho para mim que o preceito normativo inscrito no art. 151, III, da vigente Constituição há de ser interpretado na perspectiva do modelo institucional que caracteriza o Estado Federal brasileiro.

Todos sabemos que a Constituição da República proclama, na complexa estrutura política que dá configuração ao modelo federal de Estado, a coexistência de comunidades jurídicas responsáveis pela pluralização de ordens normativas próprias que se distribuem segundo critérios de discriminação material de competências fixadas pelo texto constitucional.

O relacionamento normativo entre essas instâncias de poder – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – encontra fundamento na Constituição da República, que representa, no contexto político-institucional do Estado brasileiro, a expressão formal do pacto federal, consoante ressaltam, em autorizado magistério, eminentes doutrinadores (PINTO FERREIRA “ Comentários à Constituição Brasileira”, vol. 1/374, 1989, Saraiva; MICHEL TEMER, “Elementos de Direito Constitucional”, p. 55/59, 5ª ed., 1989, RT; CELSO RIBEIRO BASTOS/IVES GANDRA MARTINS, “ Comentários à Constituição do Brasil”, vol. 1/216-221, 1988, Saraiva; JOSÉ CRETELLA JÚNIOR, “Comentários à Constituição Brasileira de 1988”, vol. I/131, item n.38, 1989, Forense Universitária).

O estatuto constitucional, em que reside a matriz do pacto federal, estabelece, entre a União e as pessoas políticas locais, uma delicada relação de equilíbrio, consolidada num sistema de discriminação de competências estatais, de que resultam – considerada a complexidade estrutural do modelo federativo – ordens jurídicas parciais e coordenadas entre si, subordinadas à comunidade total, que é o próprio Estado Federal (cf. HANS KELSEN, comentado por O.A. BANDEIRA DE MELLO, “Natureza Jurídica do Estado Federal”, “apud” GERALDO ATALIBA, “Estudos e Pareceres de Direito Tributário”, vol. 3/24-25, 1990, RT).

Na realidade, há uma relação de coalescência, na Federação, entre uma ordem jurídica total (que emana do próprio Estado Federal, enquanto comunidade jurídica total, e que se expressa, formalmente, nas leis nacionais) e uma pluralidade de ordens jurídicas parciais, que resultam da União Federal, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios.

Nesse contexto, as comunidades jurídicas parciais são responsáveis pela instauração de ordens normativas igualmente parciais, sendo algumas de natureza central, imputáveis, nessa hipótese, à União (enquanto pessoa política de caráter central e interno) e outras de natureza regional (Estados-membros/Distrito Federal) ou de caráter local (Municípios), enquanto comunidades periféricas revestidas de autonomia institucional.

Cabe advertir, portanto, que o Estado Federal brasileiro – expressão institucional da comunidade jurídica total, que detém “o monopólio da personalidade internacional” (PAULO BONAVIDES, “Ciência Política”, p. 197, item n. 3.1, 14ª ed., 2007, Malheiros) – não se confunde com a União, pessoa jurídica de direito público interno, que se qualifica, nessa condição, com

simples ordem ou comunidade meramente central, tal como assinala, em preciso magistério, o saudoso e eminente VICTOR NUNES LEAL (“Problemas de Direito Público”, p. 160/161, item n. 1, 1960, Forense):

Com aquelas corrente se harmoniza a concepção de KELSEN, segundo a qual, nas federações, existe uma ordem jurídica ‘total’, acima das ordens jurídicas central e estadual, as quais serão, em fase da primeira, ordens jurídicas ‘parciais’. ‘As normas centrais – diz ele – foram uma ordem jurídica central, pela qual se acha constituída uma comunidade jurídica parcial, compreendendo todos os indivíduos que residem em todo o território do Estado Federal. Essa comunidade parcial, constituída pela ordem jurídica central, chama-se ‘União’. Ela é parte do Estado Federal total, no sentido em que a ordem jurídica central é parte da ordem jurídica total do Estado Federal. As normas locais, válidas apenas para determinadas partes do território interno, foram ordens jurídicas locais, pelas quais se acham constituídas comunidades jurídicas parciais. Cada comunidade jurídica parcial compreende os indivíduos que residem num desses territórios parciais. Essas comunidades jurídicas parciais são os ‘Estados-membros’. Cada indivíduo pertence assim, simultaneamente, a um Estado-membro e à União. O Estado Federal, ou a comunidade jurídica total, consiste assim da União, que é uma comunidade jurídica central, como dos Estados-membros, que são várias comunidades jurídicas locais. A doutrina tradicional erroneamente identifica a União com o Estado Federal total. Cada uma das comunidade parciais, tanto a União como os Estados-membros, baseia-se na sua própria Constituição – a constituição da União e a constituição do Estado-membro. Todavia, a constituição da União, chamada ‘Constituição Federal’, é, ao mesmo tempo, a constituição do Estado Federal total”. (grifei)

Estabelecidas tais premissas, torna-se possível constatar que a vedação constitucional em causa, fundada no art. 151, III, da Constituição, incide, unicamente, sobre a União Federal, enquanto pessoa jurídica de direito público interno, responsável, nessa específica condição, pela instauração de uma ordem normativa autônoma meramente parcial, inconfundível com a posição institucional de soberania do Estado Federal brasileiro, que ostenta, este sim, a qualidade de sujeito de direito internacional público e que constituiu, no plano de nossa organização política, a expressão mesma de uma comunidade jurídica global, investida do poder de gerar uma ordem

normativa de dimensão nacional e total, essencialmente diversa, em autoridade, eficácia e aplicabilidade, daquela que se consubstancia nas leis e atos de caráter simplesmente federal.

Sob tal perspectiva, nada impede que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária, em matéria de ICMS, pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém – em face das unidades meramente federadas – o monopólio da soberania e da personalidade internacional.

Na realidade, Senhora Presidente, a cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno.

Por isso mesmo, entendo que se revela possível, à República Federativa do Brasil, em sua qualidade de sujeito de direito internacional público, conceder isenção, em matéria de ICMS, mediante tratado internacional, sem que, ao assim proceder, incida em transgressão ao que dispõe o art. 151, III, da Constituição, pois tal regra constitucional destina-se, em sua eficácia, a vincular, unicamente, a União, enquanto entidade estatal de direito público interno, rigorosamente parificada, nessa específica condição institucional, às demais comunidades jurídicas parciais, de dimensão meramente regional e local, como o são os Estados-membros e os Municípios.

Cabe referir, neste ponto, a valiosa lição expandida por JOSPE SOUTO MAIOR BORGES (“Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados-membros e Municípios”, *in* “Direito Tributário – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba”, vol. 1/166-178, 176-177, item n. 5, 1997, Malheiros), que assim se pronuncia a respeito do regime constitucional das isenções decorrentes de tratados internacionais:

“5.1 A União é uma pessoa jurídica de direito público interno. Por isso o exercício de sua competência, no direito interno, pode ser contrastado com o da competência estadual e municipal, dado que são ordens jurídicas parciais, como visto. Daí a proibição de instituir a União

isenções de impostos estaduais e municipais. Não se deve confundir a República Federativa do Brasil com uma entidade que a integra – a União, que não é sujeito de direito internacional. Muito menos os Estados-membros e Municípios. Nenhum desses é em si mesmo dotado de personalidade internacional.

5.2 Constituí, porém, equívoco elementar transportar os critérios constitucionais de repartição das competências para o plano das relações interestaduais. Essas reclamam paradigma diverso de análise. Nesse campo, como já o fizera dantes com as leis nacionais, a CF dá à União competência para vincular o Estado brasileiro em nome dela e também dos Estados-membros e Municípios. A procedência dessa ponderação é corroborada pelo art. 5º, § 2º, da CF, in fine, ao referir expressamente os ‘tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil (sic: não a União Federal) é parte’. São, pois, áreas diversas e autônomas de vinculação jurídica.

[...] Que agente ou órgão da União, o Presidente da República o Ministro de Estado, subscreva um tratado não significa que os Estados e Municípios estejam pré-excluídos dos vínculos decorrentes da sua celebração. Precisamente o contrário é o que ocorre na hipótese, como a CF, art. 5º, § 2º, in fine, deixa claro. Insiste-se: é a República Federativa do Brasil (CF, arts. 1º e 18) que celebra o tratado e é por ele vinculada, e, portanto, também os Estados-membros e Municípios, e não apenas a União. A esse ato interestadual, o Presidente da República comparece, não com Chefe do Governo Federal, mas como Chefe de Estado”: (grifei)

Essa mesma orientação é perfilhada por SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO “(Curso de Direito Tributário Brasileiro”, p. 550/551, item n. 11.11, 6ª ed., 2001, Forense), cujo magistério – lúcido e irrepreensível – reconhece a possibilidade constitucional de tratado internacional, celebrado pela República Federativa do Brasil, obrigar Estados-membros e Municípios, notadamente em matéria tributária:

“A proibição de isenção heterônoma na ordem interna não deve ser utilizada como argumento para impedir que a República Federativa do Brasil disponha sobre o regime tributário de bens e serviços tributados pelo ICMS e ISS em encerrros de tratado internacional. De tudo quanto vimos, sobraram as seguintes conclusões:

- A) a Constituição reconhece o tratado como fonte de direitos;
 - B) o tratado, assinado pelo Presidente ou Ministro plenipotenciário e autorizado pelo Congresso, empenha a vontade de todos os brasileiros, independentemente do estado em que residam;
 - C) o CTN assegura a prevalência do tratado sobre as legislações da União, dos Estados e Municípios;
 - D) a proibição de isenção heterônoma é restrição à competência tributária exonerativa da União como ordem jurídica parcial, e não como pessoa jurídica de Direito Público externo.
- Procurou-se evitar a hipertrofia da União, e não a representação da Nação na ordem internacional;
- E) o interesse nacional sobreleva os interesses estaduais e municipais e orienta a exegese dos tratados;
 - F) a competência da União para celebrar tratados em nome e no interesse da República Federativa do Brasil não fere a teoria do federalismo (se é que existe, ante as diversidades históricas das federações), nem arranha o federalismo arrumado na Constituição do Brasil de 1988;
 - G) o federalismo brasileiro é concentracionário, depositando na União a condução dos princípios políticos de coordenação com os demais países.

[...]

O federalismo brasileiro é tal que centraliza na União a condução das políticas mais importantes, mormente no plano externo. Quem tem os fins deve ter os meios. No âmbito da Organização Internacional do Comércio ou do Mercosul, a previsão, em tratado multilateral, de isenção de produto ou serviço, vale juridicamente, Caso contrário, seria a inabilitação da União para as políticas de harmonização tributária, justamente ele que detém a representação da República Federativa do Brasil, embora seja o ICMS e o ISS impostos de competência estadual e municipal.” (grifei)

Dai o inteiro acerto da tese daqueles que sustentam, com apoio em autorização magistério doutrinário, que a Constituição da República não impede que o Estado Federal brasileiro (expressão da comunidade jurídica total) conceda, em sede convencional, mediante tratado internacional, isenção em tema de impostos sujeitos à competência dos Estados-membros e/ou dos Municípios, pois, consoante já se decidiu na ADI 1.600/DF, no voto então proferido pelo eminente Ministro NELSON JOBIM, “ O âmbito de

aplicação do art. 151, da CF, em todos os seus incisos, é o das relações das entidades federativas, entre si. Não tem por objeto a União Federal quanto esta se apresenta como a República Federativa do Brasil, na ordem externa” (grifei).

Concluo o meu voto, Senhora Presidente. E, ao fazê-lo, acompanho o voto proferido pelo eminente Ministro-Relator. Em consequência, conheço e dou provimento ao presente recurso extraordinário.

É o meu voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 229.096-0

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. ILMAR GALVÃO

RELATORA PARA O ACÓRDÃO: MIN.CÁRMEN LÚCIA (ART. 38, IV, b, DO RISTF)

RECTE.: CENTRAL RIOGRANDENSE DE AGROINSUMOS LTDA

ADVDS.: GUSTAVO NYGAARD E OUTROS

RECDO.: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ADVDS.: PGE-RS – CARLOS HENRIQUE KAIPPER E OUTROS

Decisão: Remetido ao Tribunal Pleno. Unânime Presidiu o julgamento o Ministro Sydney Sanches na ausência, ocasional, do Ministro Moreira Alves,]. 1ª Turma, 14.12.98.

Decisão: Após o voto do Sr. Ministro Ilmar Galvão (Relator), conhecendo e dando provimento ao recurso extraordinário, o julgamento foi suspenso em virtude do pedido de vista formulado pelo Sr. Ministro Sepúlveda Pertence. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Celso de Mello (Presidente). Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Carlos Velloso (Vice-Presidente). Plenário, 04.02-.99.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de

15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28..04.2004.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e os termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Redigirá o acórdão a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Não votou o Senhor Ministro Carlos Britto por suceder ao Senhor Ministro Ilmar Galvão (Relator) Plenário, 16.08.2007.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.

(Ementa publicada no DE de 10 de abril de 2008, veiculado em 11 de abril de 2008, p. 66/67).

IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2º, DO CTN E 74 DA MP 2.158-35/2001.

RECURSO ESPECIAL N. 983.134 - RS (2007/0207124-7)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: LUIZ FERNANDO JUCÁ FILHO E OUTRO(S)

RECORRIDO: ARNALDO ULMANN – PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA. E OUTROS

ADVOGADO: TÚLIO FREITAS DO EGITO COELHO E OUTRO(S)

Ementa

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2º, DO CTN E 74 DA MP 2.158-35/2001.

1. O art. 43 do CTN, sobretudo o seu § 2º, determina que o imposto de renda incidirá sobre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e que a lei fixará o momento em que se torna disponível no Brasil a renda oriunda de investimento estrangeiro.
2. Atendendo à previsão contida no § 2º do art. 43 do CTN, a Medida Provisória 2.158-35/2001 dispôs, no art. 74, que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados”.
3. Em outras palavras, o art. 74 da MP 2.158-35/2001 considera ocorrido o fato gerador no momento em que a empresa controlada ou coligada no exterior publica o seu balanço patrimonial positivo.
4. Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata “utilidade” da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros.
5. Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil.
6. Sob esse prisma, parece razoável que o patrimônio da empresa brasileira já se considere acrescido desde a divulgação do balanço patrimonial da empresa estrangeira. Nesse caso, há disponibilidade econômica. O que não há é disponibilidade financeira, que se fará presente apenas quando do aumento nominal do valor das ações ou do número de ações representativas do capital social.
7. É conveniente salientar que o Supremo está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC n. 104/2001, e do art. 74, *caput* e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, em razão da ADIn 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria - CNI.
8. Pelos votos já proferidos na ADIn, tem-se uma noção de como é tormentosa a questão em torno da constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/2001. Há voto no sentido da inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas (Min. Ellen Gracie); votos pela total constitucionalidade do dispositivo (Ministros Nelson Jobim e Eros Grau); e votos pela sua

total inconstitucionalidade (Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski).

9. A par de discussões de ordem constitucional, o certo é que o dispositivo ainda não foi retirado do ordenamento nem suspenso por liminar, e o recurso especial surgiu tão-somente para exame da ilegalidade do art. 7º da IN SRF 213/2001. Sob o prisma infraconstitucional, como visto, nada há de ilegal na Instrução Normativa, que encontra amparo nas regras dos arts. 43, § 2º, do CTN e 74 da MP 2.158-35/2001, que permitem seja considerada disponível a renda desde a publicação dos balanços patrimoniais das empresas coligadas e controladas no estrangeiro.

10. Recurso especial provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou oralmente Dr. Cláudio Mangoni Moretti, pela parte Recorrida: Arnaldo Ulmann – Participações e Administração Ltda.

Brasília, 03 de abril de 2008 (data do julgamento).

Ministro Castro Meira

Relator

RECURSO ESPECIAL N. 983.134 - RS (2007/0207124-7)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: LUIZ FERNANDO JUCÁ FILHO E OUTRO(S)

RECORRIDO: ARNALDO ULMANN – PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA. E OUTROS

ADVOGADO: TÚLIO FREITAS DO EGITO COELHO E OUTRO(S)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Cuida-se de recurso especial fundado nas alíneas “a” e “c” do inciso III do art. 105 da Constituição da República e interposto contra acórdão do TRF da 4ª Região que negou

provimento ao apelo da ora recorrente e à remessa oficial por entender que o balanço patrimonial positivo apurado por empresa coligada ou controlada no exterior não gera, de imediato, acréscimo patrimonial que possa servir de base de cálculo à incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, porque o balanço reflete um fato econômico, e não implica aumento nominal automático do valor das ações da empresa controladora no Brasil.

O aresto recorrido recebeu a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. CTN, ART. 43, *CAPUT* E § 2º. INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL N. 213/2002, ART. 7º, § 1º.

1. O § 2º do art. 43 do CTN há de ser interpretado em conformidade com o *caput*. O conceito jurídico de renda, essa enquanto apta a ser tributada, não pode ser dissociado do próprio momento da aquisição de sua disponibilidade, uma vez que ambos estão imbricados à idéia de acréscimo patrimonial.

2. Carece de respaldo legal o argumento de que o resultado positivo implicou acréscimo patrimonial à pessoa jurídica coligada ou controladora. Os resultados positivos apurados não implicam automaticamente aumento nominal do valor das ações, tampouco do número de ações representativas do capital social. O balanço patrimonial reflete um fato econômico, que, todavia, não se sobrepõe ao regramento jurídico que determina formalidades para a mudança do capital social e do número e do valor nominal das ações.

3. O art. 7º, § 1º, da IN n. 213/2002, da SRF, que determina a adição, à base de cálculo do IR e da CSL, dos resultados positivos da equivalência patrimonial em investimentos no exterior, não está determinando a incidência de IR e CSL somente sobre os lucros, mas atingindo investimentos ainda não realizados, em nítido descompasso com a legislação.

4. Apelação e remessa oficial improvidas” (fl. 229).

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, que foram acolhidos apenas em parte, para fins de prequestionamento (fl. 266).

Alega a recorrente, nas razões de recurso especial, que o julgado contraria o disposto no art. 535, II, do Código de Processo Civil-CPC. Argumenta que a Corte regional, embora tenha acolhido os embargos para fins de prequestionamento, não examinou nem emitiu juízo de valor sobre as questões apontadas no incidente aclaratório.

Quanto ao mérito, aduz violação do art. 43 do Código Tributário Nacional e, também, do art. 74 da MP 2.158-35/2001. Defende que o acórdão recorrido, ao concluir pela ilegalidade do art. 7º da IN n. 213/2002 da Secretaria da Receita Federal, não levou em consideração o disposto nos dois dispositivos, que, segundo entende, fixam como elemento temporal de incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro o momento em que publicado o balanço patrimonial positivo da empresa coligada ou controlada no exterior.

O recorrido ofertou contra-razões às fls. 290-303. Em preliminar, alega que o recurso não comporta admissão por força do enunciado da Súmula 126/STJ, segundo a qual é inadmissível o recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário. No mérito, defende a correção do aresto recorrido. Admitido o recurso na origem (fls. 305-306), subiram os autos para julgamento.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL N. 983.134 - RS (2007/0207124-7)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2º, DO CTN E 74 DA MP 2.158-35/2001.

1. O art. 43 do CTN, sobretudo o seu § 2º, determina que o imposto de renda incidirá sobre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e que a lei fixará o momento em que se torna disponível no Brasil a renda oriunda de investimento estrangeiro.

2. Atendendo à previsão contida no § 2º do art. 43 do CTN, a Medida Provisória 2.158-35/2001 dispôs, no art. 74, que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados”.

3. Em outras palavras, o art. 74 da MP 2.158-35/2001 considera ocorrido o fato gerador no momento em que a empresa controlada ou coligada no exterior publica o seu balanço patrimonial positivo.

4. Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata “utilidade” da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros.
5. Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil.
6. Sob esse prisma, parece razoável que o patrimônio da empresa brasileira já se considere acrescido desde a divulgação do balanço patrimonial da empresa estrangeira. Nesse caso, há disponibilidade econômica. O que não há é disponibilidade financeira, que se fará presente apenas quando do aumento nominal do valor das ações ou do número de ações representativas do capital social.
7. É conveniente salientar que o Supremo está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC n. 104/2001, e do art. 74, *caput* e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, em razão da ADIn 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria-CNI.
8. Pelos votos já proferidos na ADIN, tem-se uma noção de como é tormentosa a questão em torno da constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/2001. Há voto no sentido da inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas (Min. Ellen Gracie); votos pela total constitucionalidade do dispositivo (Ministros Nelson Jobim e Eros Grau); e votos pela sua total inconstitucionalidade (Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski).
9. A par de discussões de ordem constitucional, o certo é que o dispositivo ainda não foi retirado do ordenamento nem suspenso por liminar, e o recurso especial surgiu tão-somente para exame da ilegalidade do art. 7º da IN SRF 213/2001. Sob o prisma infraconstitucional, como visto, nada há de ilegal na Instrução Normativa, que encontra amparo nas regras dos arts. 43, § 2º, do CTN e 74 da MP 2.158-35/2001, que permitem seja considerada disponível a renda desde a publicação dos balanços patrimoniais das empresas coligadas e controladas no estrangeiro.
10. Recurso especial provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Examino a preliminar de não-conhecimento do recurso suscitada pelo recorrido.

Embora tenha citado o art. 153, III, da CF/88, não há no acórdão recorrido fundamento constitucional suficiente para manter a conclusão do julgado; razão por que deve ser afastada a incidência da Súmula 126/STJ.

Com efeito, a Corte regional concluiu que a previsão contida no art. 7º da IN SRF n. 213/2002, que fixa como momento de incidência do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro da empresa coligada ou controladora no Brasil aquele em que publicado o balanço patrimonial positivo da empresa coligada ou controlada no exterior, não encontra respaldo em lei e, portanto, é inequivocamente ilegal.

Para corroborar a afirmação de que não há fundamento constitucional no aresto recorrido, transcreve-se, na íntegra, o voto da lavra do Desembargador Joel Ilan Paciornik:

Controverte-se nesta demanda tão-somente a respeito da exigibilidade do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro com base nos resultados positivos da equivalência patrimonial em investimentos em coligadas e controladas no exterior, determinada pelo art. 7º da Instrução Normativa n. 213/2002, da Secretaria da Receita Federal.

O fato gerador do imposto de renda, previsto no art. 153, III, da Constituição, é definido no art. 43 do CTN como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, seja produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, seja de proventos de qualquer natureza, que correspondem a quaisquer outros acréscimos patrimoniais.

Para que se compreenda perfeitamente o alcance desse dispositivo, é importante lançar as bases nos ensinamentos da doutrina e da jurisprudência. O conceito jurídico de renda pressupõe o acréscimo patrimonial, ou seja, a diferença entre o patrimônio preexistente e o novo, representando aumento de seu valor líquido. O tributarista Hugo de Brito Machado frisa:

‘Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo há de se entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou

implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo. (...)’.

Mais adiante, refere o eminente professor:

‘A renda não se confunde com a sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda, mas a aquisição da disponibilidade da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor deste imposto, o auferir renda, ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. [...]’ (*Curso de Direito Tributário*, 19. ed., Malheiros, p. 263).

Carece de respaldo legal o argumento de que o resultado positivo da equivalência patrimonial, em face de variações cambiais, implicou acréscimo patrimonial à pessoa jurídica coligada ou controladora. O balanço patrimonial reflete um fato econômico, que, todavia, não se sobrepõe ao regramento jurídico que determina formalidades para a mudança do capital social e do número e do valor nominal das ações. Os arts. 11 e 12 da Lei n. 6.404/76 dispõem:

‘Art. 11. O estatuto fixará o número das ações em que se divide o capital social e estabelecerá se as ações terão ou não valor nominal.

Art. 12. O número e o valor nominal das ações somente poderão ser alterados nos casos de modificação do valor do capital social ou da sua expressão monetária, de desdobramento ou grupamento de ações, ou de cancelamento de ações autorizado nesta Lei.’

O capital social pode ser modificado de acordo com as regras definidas na Lei das Sociedades Anônimas, dependendo de assembléia geral ordinária, ou do estatuto, se houver autorização para tal. Evidencia-se, portanto, que os resultados positivos apurados pela empresa coligada ou controlada não implicam automaticamente aumento nominal do valor das ações, tampouco do número de ações representativas do capital social.

Em se tratando de direito tributário, no qual vige o princípio da estrita legalidade, não fica ao alvedrio do legislador infraconstitucional, e com menos razão ainda ao agente do executivo, desvirtuar, ainda que sutilmente, a materialidade da hipótese de incidência prevista na Constituição, considerando

renda aquilo que não constitui acréscimo patrimonial para o contribuinte. Veja-se que o próprio Código Tributário Nacional, de forma semelhante, estatui que a lei tributária não pode alterar os conceitos de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal (art. 110 do CTN).

Impõe-se, dessarte, a análise do art. 7º, § 1º, da Instrução Normativa nº 213/2002, da Secretaria da Receita Federal, a fim de verificar se efetivamente há justo receio de que sejam tributados os resultados positivos de equivalência patrimonial em investimentos em coligadas e controladas no exterior de empresas brasileiras.

Colaciono o mencionado dispositivo:

'Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.'

Cotejo, pela pertinência, o art. 428 do Decreto n. 3.000/99 (RIR/99), que bem disciplina a questão:

'Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

Parágrafo único. Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, decorrentes da variação no percentual de participação, no capital da investida, terão o tratamento previsto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º).'

Nessa senda, tenho que assiste razão aos impetrantes, pois o art. 7º, § 1º, da Instrução Normativa nº 213/2002, não está determinando a incidência de IR e CSL somente sobre os lucros, mas atingindo investimentos ainda não

realizados, em nítido descompasso com a legislação. O § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 limita-se a determinar que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior estão submetidos ao método contábil da equivalência patrimonial, porém o tratamento tributário continua a ser o mesmo. Não há qualquer determinação de que esses resultados sejam adicionados ao lucro líquido, tal como ocorre quanto aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. Somente a alienação do investimento pode configurar a situação de fato que autoriza a incidência do imposto de renda, caso ocorra ganho de capital. Gize-se que a Lei nº 9.532/97, que estipula o momento em que se consideram disponibilizados os lucros para a empresa no Brasil, em nada altera a matéria.

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento à apelação e à remessa oficial" (fls. 217-219).

Como se vê, não há fundamento constitucional autônomo e suficiente para que incida o óbice da Súmula 126/STJ.

Ultrapassada a preliminar de não-conhecimento e devidamente prequestionada a tese em torno da qual gravitam os dispositivos de lei supostamente malferidos, admito o apelo e passo ao exame de mérito.

De início, impende ressaltar que a discussão travada nos autos não diz respeito ao elemento material da hipótese de incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, mas tão-somente sobre o critério temporal de incidência das exações. Em outras palavras, a controvérsia gira em torno da definição do momento em que se considera disponibilizada a renda para a empresa controladora ou coligada no Brasil do balanço patrimonial positivo auferido por empresa coligada ou controlada no exterior.

O acórdão recorrido reconheceu a ilegalidade do art. 7º da IN SRF nº 213/2002, que autoriza os agentes fiscais a considerarem como renda, para fins de tributação da renda de empresa situada no Brasil, a publicação do balanço patrimonial positivo de empresa controlada no estrangeiro. Para a Corte de origem, não há dispositivo legal que legitime a previsão contida na Instrução Normativa.

Examinemos a legislação de regência.

O art. 43 do CTN, sobretudo o seu § 2º, determina que o imposto de renda incidirá sobre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e que a lei fixará o momento em que se torna disponível no Brasil a renda oriunda de investimento estrangeiro.

Observe-se a redação dada ao dispositivo pela Lei Complementar 104/2001:

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

[...]

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

Atendendo à previsão contida no § 2º do art. 43 do CTN, a Medida Provisória 2.158-35/2001 dispôs, no art. 74, o seguinte:

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

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor”.

O dispositivo em tela é muito claro ao afirmar que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados”. Em outras palavras, considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que a empresa controlada ou coligada no exterior publica o seu balanço patrimonial positivo.

O art. 74 estabelece como elemento temporal a data do balanço, momento em que o lucro auferido pela empresa controlada ou coligada no exterior se torna juridicamente disponível à empresa controladora ou coligada no Brasil.

Vale lembrar que o art. 43 do CTN fixa como fato gerador do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. Não se deve confundir disponibilidade

econômica com disponibilidade financeira. Enquanto esta última se refere à imediata “utilidade” da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros.

Por disponibilidade econômica ZUUDI SAKAKIHARA entende o seguinte:

“A aquisição da disponibilidade econômica de renda ou de proventos caracteriza-se tão-Logo sejam estes incorporados ao patrimônio. Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza. Não importa que o direito ainda não seja exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, acresçam o patrimônio.

Não se pode confundir disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira. Aquela se contenta com o simples acréscimo patrimonial, independentemente da efetiva existência dos recursos financeiros, enquanto esta pressupõe a existência física dos recursos em caixa. O CTN exige apenas a aquisição da disponibilidade econômica, o que não quer dizer que a lei ordinária não possa, na prática, privilegiar exclusivamente a disponibilidade financeira, como faz, de um modo geral, com as pessoas físicas” (*Código Tributário Nacional Comentado*, coordenado pelo professor Vladimir Passos de Freitas, Revista dos Tribunais, 2ª edição, pp. 154-155).

Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil.

Sob esse prisma, parece razoável que o patrimônio da empresa brasileira já se considere acrescido desde a divulgação do balanço patrimonial da empresa estrangeira. Portanto, há disponibilidade econômica. O que não há, ainda, é disponibilidade financeira, que se fará presente apenas quando do aumento nominal do valor das ações ou do número de ações representativas do capital social.

Assim, havendo previsão legal no art. 43, § 2º, do CTN c/c o art. 74 da MP 2.158-35/2001 para que o fato gerador do imposto de renda se considere

ocorrido desde a publicação do balanço patrimonial da empresa coligada ou controlada no exterior, não havia, como não há, razões que justifiquem o decreto de ilegalidade do art. 7º da IN SRF n. 213/2001.

É oportuno salientar que o Supremo está examinando a tese de inconstitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC n. 104/2001, e do art. 74, *caput* e parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, em razão da ADIn 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria-CNI.

A Min. Ellen Gracie, relatora do feito, julgou procedente em parte o pedido, por entender não configurada a disponibilidade econômica da coligada brasileira antes da efetiva remessa dos lucros ou, pelo menos, antes da deliberação dos órgãos diretores sobre a destinação dos lucros do exercício. Assim, votou no sentido de declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão “ou coligada”, duplamente contida no *caput* do referido art. 74, por ofensa ao disposto no art. 146, III, *a*, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador.

Prosseguindo-se no julgamento, votou o Ministro Nelson Jobim, julgando a ação improcedente, no que foi acompanhado pelo Ministro Eros Grau. O Ministro Marco Aurélio julgou procedente o pedido, por considerar inconstitucional o art. 74, e seu parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001, no que foi acompanhado pelos Ministros Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski.

O processo, atualmente, encontra-se com vistas ao Ministro Carlos Britto. Como se vê, a questão da constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/2001 é tormentosa. Há voto no sentido da inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas. Há votos pela total constitucionalidade do dispositivo e, também, pela sua total inconstitucionalidade.

A par de discussões de ordem constitucional, o certo é que o dispositivo ainda não foi retirado do ordenamento nem suspenso por liminar, e o recurso especial surgiu tão-somente para exame da ilegalidade do art. 7º da IN SRF 213/2001.

Sob o prisma infraconstitucional, como visto, nada há de ilegal na Instrução Normativa, que encontra amparo nas regras dos arts. 43, § 2º, do CTN e 74 da MP 2.158-35/2001.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2007/0207124-7 REsp 983134 / RS

Número Origem: 200371050027523

PAUTA: 03 de abril de 2008

JULGADO: 03 de abril de 2008

Relator

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: LUIZ FERNANDO JUCÁ FILHO E OUTRO(S)

RECORRIDO: ARNALDO ULMANN – PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA. E OUTROS

ADVOGADO: TÚLIO FREITAS DO EGITO COELHO E OUTRO (S)

ASSUNTO: Tributário - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Sobre Lucro Líquido

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). CLÁUDIO MANGONI MORETTI, pela parte RECORRIDA: ARNALDO ULMANN - PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA

CERTIDÃO

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

“A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 03 de abril de 2008

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 17 de abril de 2008).

DESPACHOS

MULTA DE 75% DO VALOR DO DÉBITO. EFEITO CONFISCATÓRIO.
CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

MED. CAUT. EM AÇÃO CAUTELAR 1.975-3 (1044)

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

REQTE.(S): NILSON CASSEL

ADV.(A/S): NELSON LACERDA SILVA E OUTRO(A/S)

REQDO.(A/S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ADV.(A/S): PGE-RS - KARINA DA SILVA BRUM

DECISÃO: Trata-se de “*ação cautelar inominada*” que busca atribuir efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto pela parte ora requerente, que se insurge contra decisão proferida pelo E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região nos autos da Apelação Cível n. 2005.71.08.000272-0.

Assinlo que o recurso extraordinário em questão sofreu juízo positivo de admissibilidade na origem, achando-se, presentemente, em fase de processamento perante o Supremo Tribunal Federal (RE n. 574.931/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

A decisão emanada do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, contra a qual foi deduzido o apelo extremo em questão, acha-se consubstanciada em acórdão assim ementado (Apenso, fls. 119):

“*EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CDA. REQUISITOS FORMAIS. MULTA MORATÓRIA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INOCORRÊNCIA. JUROS. TAXA SELIC.*”

A Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez, só elidida por prova irrefutável que, no caso, não foi produzida pela embargante, portanto inexistente violação ao art. 2º, § 5º, da Lei de Execução Fiscal.

A multa é devida em razão do descumprimento da obrigação por parte do contribuinte, nos estritos percentuais da lei de regência, à época da exação. Descabe falar em confisco, quando o valor da penalidade obedece a critérios de razoabilidade, especialmente ao permanecer abaixo do principal da dívida.

Nos termos da Lei 9.065/95, art. 13, a taxa SELIC incide nas dívidas fiscais, a partir de 01 de abril de 1995, como índice de juros e correção, restando pacificado nesta Egrégia Corte o posicionamento a favor de sua constitucionalidade.” (grifei)

Passo a apreciar o pedido formulado na presente sede processual.

Como se sabe, a outorga de efeito suspensivo ao recurso extraordinário reveste-se de excepcionalidade absoluta, especialmente em face do que dispõe o art. 542, § 2º, do CPC, na redação que lhe deu a Lei nº 8.950/94.

O Supremo Tribunal Federal, bem por isso, e atento ao caráter excepcional da medida cautelar cujo deferimento importe em concessão de eficácia suspensiva ao apelo extremo (RTJ 110/458 - RTJ 111/957 - RTJ 112/957, v.g.), somente tem admitido essa possibilidade processual, quando satisfeitas determinadas condições.

Com efeito, a concessão de medida cautelar, pelo Supremo Tribunal Federal, quando requerida na perspectiva de recurso extraordinário interposto pela parte interessada, supõe, para legitimar-se, a conjugação necessária dos seguintes requisitos: (a) que tenha sido instaurada a jurisdição cautelar do Supremo Tribunal Federal (existência de juízo positivo de admissibilidade do recurso extraordinário, consubstanciado em decisão proferida pelo Presidente do Tribunal de origem ou resultante do provimento do recurso de agravo); (b) que o recurso extraordinário interposto possua viabilidade processual, caracterizada, dentre outras, pelas notas da tempestividade, do prequestionamento explícito da matéria constitucional e da ocorrência de ofensa direta e imediata ao texto da Constituição; (c) que a postulação de direito material deduzida pela parte recorrente tenha plausibilidade jurídica; e (d) que se demonstre, objetivamente, a ocorrência de situação configuradora do “*periculum in mora*” (RTJ 174/437-438, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

Assentadas tais premissas, cabe verificar se a fundamentação jurídica em que se apóia a pretensão deduzida pela parte requerente atende, ou não, ao requisito da relevância.

Tenho para mim que a postulação cautelar em causa tem suporte em razões que lhe conferem relevo jurídico, considerada a alegada transgressão ao princípio da não-confiscatoriedade contemplado no art. 150, IV, da Constituição da República.

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do “*quantum*” pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

Não foi por outra razão que o eminente Ministro JOAQUIM BARBOSA, em decisão proferida no RE n. 492.842/RN, de que foi Relator, reconheceu, em caso aparentemente idêntico, o caráter confiscatório da multa de 75%, advertindo que tal índice percentual, porque extremamente elevado e desarrazoado, ofendia os postulados da não-confiscatoriedade e da capacidade contributiva.

A existência de tal decisão e as razões que venho de expor revelam-se suficientes para conferir, em juízo de estrita delibação, plausibilidade jurídica à pretensão cautelar deduzida na presente sede processual.

Registre-se, finalmente, que a parte ora requerente justificou, de maneira inteiramente adequada, as razões que caracterizam a concreta ocorrência, na espécie, de situação configuradora do “*periculum in mora*” (fls. 04/10). Desse modo – e considerando, ainda, que também concorrem, na espécie, os demais requisitos necessários à concessão do provimento cautelar requerido (RTJ 174/437-438, Rel. Min. CELSO DE MELLO) –, defiro, “*ad referendum*” da colenda Segunda Turma desta Corte (RISTF, art. 21, V), até final julgamento do apelo extremo em questão, o pedido deduzido pela parte ora requerente, para “*suspender os leilões aprazados para os dias 17 de março de 2008 e 31 de março de 2008, bem como seja evitada a prática de todo e qualquer ato expropriatório na execução fiscal n. 2004.71.08.002001-8,*

até o trânsito em julgado da decisão final a ser proferida no Recurso Extraordinário” (fls. 10/11).

2. Deixo de ordenar a citação da parte ora requerida, pelo fato de a outorga da medida cautelar em referência – por se exaurir em si mesma – não depender do ulterior ajuizamento de qualquer ação cautelar, consoante tem enfatizado, em sucessivas decisões, o magistério jurisprudencial desta Suprema Corte (RTJ 167/51, Rel. Min. MOREIRA ALVES – AC 175-QO/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO – AC 1.109/SP, Rel. p/ o acórdão Min. CARLOS BRITTO – Pet 1.158-AgR/SP, Rel. Min. FRANCISCO REZEK – Pet 1.256/SP, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – Pet 2.246-QO/SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES – Pet 2.267/PR, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – Pet 2.424/PR, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – Pet 2.466-QO/PR, Rel. Min. CELSO DE MELLO – Pet 2.514/PR, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, v.g.):

“MEDIDA CAUTELAR INOMINADA E DESCABIMENTO DA CITAÇÃO.

– A outorga ou recusa de eficácia suspensiva a recurso extraordinário, em sede de medida cautelar inominada, constitui provimento jurisdicional que se exaure em si mesmo, não dependendo, por tal motivo, da ulterior efetivação do ato citatório, posto que incabível, em tal hipótese, o oferecimento de contestação, eis que a providência cautelar em referência não guarda – enquanto mero incidente peculiar ao julgamento do apelo extremo – qualquer vinculação com o litígio subjacente à causa.

O procedimento cautelar, instaurado com o objetivo de conferir efeito suspensivo ao apelo extremo, rege-se, no Supremo Tribunal Federal, por norma especial, de índole processual (RISTF, art. 21, V), que, por haver sido recebida, pela nova Constituição da República, com força e eficácia de lei (RTJ 167/51), afasta a incidência - considerado o princípio da especialidade - das regras gerais constantes do Código de Processo Civil (art. 796 e seguintes). Precedentes.” (RTJ 181/960, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

3. A presente decisão deverá ser transmitida à Presidência do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Apelação Cível nº 2005.71.08.000272-0) e ao MM. Juiz Federal da Vara Federal de Execuções Fiscais de Novo Hamburgo/RS (Execução Fiscal n. 2004.71.08.002001-8/RS).

4. Feito o lançamento desta decisão pela Secretaria, voltem-me os autos conclusos, para os fins a que se refere o art. 21, V, do RISTF.

Publique-se.

Brasília, 10 de março de 2008.

Ministro CELSO DE MELLO

Relator

(Publicado no DJE de 14.03.2008, p. 123/124).

PRECATÓRIO NÃO-PAGO NO VENCIMENTO. PODER LIBERATÓRIO.
ART. 78 DO ADCT. PODER LIBERATÓRIO.

MEDIDA CAUTELAR N. 13.915 - GO (2008/0048805-0)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

REQUERENTE: FABIANTEX COMÉRCIO DE ROUPAS E AVIAMENTOS LTDA

ADVOGADO: FREDERICO AUGUSTO ALVES DE OLIVEIRA VALTUILLE E
OUTRO(S)

REQUERIDO: SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DE GOIÁS

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. RECURSO ORDINÁRIO EM
MANDADO DE SEGURANÇA. ANTECIPAÇÃO DA TUTELA RECURSAL. RE-
LEVÂNCIA DO DIREITO. RISCO DE DEMORA. DEFERIMENTO DO PEDIDO.

DECISÃO

1. Trata-se de medida cautelar requerida incidentalmente 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 Substituição Operação Posterior. O Tribunal de Justiça do Estado de Goiás reconheceu a ausência de prova pré-constituída, extinguindo o processo sem resolução de mérito. Sustenta a requerente, em síntese, que: (a) a teor do disposto na Súmula 213/STJ, é cabível mandado de segurança para se declarar o direito à compensação tributária, ainda que não demonstrado de plano o montante devido no precatório, pois a apuração poderá ser feita em liquidação de sentença ou mediante procedimento de fiscalização da Administração Fazendária; (b) a regularidade da cessão de crédito foi devidamente homologada por decisão judicial; (c) nos termos do art. 78 da ADCT, incluído pela EC 30/2000, vencidas as parcelas anuais e não liquidado o precatório, como é o caso dos autos, (I) o crédito pode ser utilizado para a quitação de débitos tributários; (II) poderá ser autorizado o seqüestro das contas da Fazenda Estadual para quitação das parcelas não pagas. Requer seja deferida a tutela postulada, a fim de determinar a imediata suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, aduzindo que já vem sofrendo uma série de violações a seu direito líquido e certo, como o bloqueio de sua inscrição estadual, a apreensão de suas mercadorias nas barreiras do Estado de Goiás e a inscrição em dívida ativa com

o acréscimo de multa de 120%. Aduz, ainda, que há risco de ineficácia da prestação jurisdicional acaso não deferida a medida ora postulada, pois (a) protocolada a execução fiscal, será inviabilizada a compensação tributária, a teor do disposto no art. 16, § 3º, da Lei n. 6.830/80; (b) a eventual inscrição da dívida ativa do ICMS acarretará a inscrição no cadastro de inadimplentes, o que o impede de realizar operações de créditos, obter incentivos fiscais e financeiros, celebrar convênios, contratos, ajustes e acordos que envolvam recursos públicos.

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.

Intime-se. Arquive-se.

Brasília (DF), 03 de março de 2008.

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

Relator

(Decisão monocrática publicada no DJe de 07 de março de 2008).

**DÉBITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA E NÃO EXECUTADO.
OFERECIMENTO DE CARTA DE FIANÇA PARA SUSPENDER A
EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE.**

AGRAVO 2008.02.01.004765-2

RELATOR: DESEMBARGADORA FEDERAL TANIA HEINE

AGRAVANTE: TIM PARTICIPACOES S/A

ADVOGADO: ERNESTO JOHANNES TROUW E OUTROS

AGRAVADO: UNIAO FEDERAL / FAZENDA NACIONAL

ORIGEM: DÉCIMA PRIMEIRA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
(200851010031439)

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento interposto em face da decisão, às fls. 99/100, na qual o Juízo *a quo*, nos autos de ação ordinária, indeferindo pedido de liminar, não aceitou o oferecimento de Carta de Fiança Bancária, pela ora agravante às fls. 98, por entender que o art. 151 da CTN não elenca estas formas de garantias como uma das hipóteses admissíveis no executivo fiscal, de modo a suspender a exigibilidade de crédito, não comportando, desse modo, interpretações ampliativas.

Sustenta a agravante, em síntese, que a decisão merece ser reformada, a fim de que seu pedido de antecipação de tutela recursal seja deferido, já que entende que aquele *decisum* carece de razoabilidade e não merece subsistir. O que pretende a Agravante naquela ação ordinária, bem como neste agravo de instrumento, é oferecer, antecipadamente, como forma de caução, Carta de Fiança Bancária idônea, no valor total e corrigido do crédito em discussão.

O Código Tributário Nacional determina que no lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o Fisco dispõe do prazo decadencial de (5) cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art. 150, § 4º do CTN).

Uma empresa que já tenha contra si um ajuizamento de uma execução fiscal, garantida por penhora não estaria ela impedida de emitir a sua Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPD-EN). Em contrapartida, como poderia agir esta mesma empresa, por exemplo, em que o executivo fiscal não tem previsão de ajuizamento, mas querendo *dar um passo à frente*, de modo que seja aceita Carta de Fiança Bancária como forma de antecipação da caução do débito cobrado na inscrição, com a finalidade de assegurar o débito em questão.

Ademais a atividade empresarial sofre restrições quando não se expede certidão negativa de débitos ou positiva com efeitos de negativa. Quando a falta de expedição se deve a crédito já inscrito, contudo ainda não ajuizado o executivo fiscal, o futuro executado fica numa posição que demanda a sua iniciativa para que possa continuar a sua atividade mercantil. Isto porque, até que não haja o ajuizamento da execução fiscal, não pode oferecer bens à penhora e garantir o juízo e, enquanto esta não acontece, a certidão será positiva, não tendo outro remédio a não ser a utilização de ação cautelar com o fito de salvaguardar o direito de exercer a sua atividade, desde que oferecida garantia. Deixar o contribuinte à mercê da Fazenda Pública para que esta ofereça no seu prazo prescricional a competente ação e, durante esse período, permaneça o futuro executado desprovido de certidão, fere a razoabilidade.

Assim, resta o provimento do presente recurso, com o respaldo na jurisprudência do E. STJ que, por sua Primeira Seção, assim se manifestou:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – GARANTIA REAL – DÉBITO VENCIDO MAS NÃO EXECUTADO – PRETENSÃO DE OBTER CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA (ART. 206 DO CTN).

1. É possível ao contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito negativo (art. 206 CTN).

2. O depósito pode ser obtido por medida cautelar e serve como espécie de antecipação de oferta de garantia, visando futura execução.

3. Depósito que não suspende a exigibilidade do crédito.

4. Embargos de divergência conhecido mas improvido.”

(STJ, ERESP 815629, Processo: 200601384819/RS, Primeira Seção, decisão: 11 de outubro de 2006, Rel. p/ Acórdão: Min. ELIANA CALMON, DJ: 06 de novembro de 2006, Pág. 299)

No mesmo sentido veja-se também EDcl nos EREsp 823.478/MG e EREsp 574.107/PR.

Saliento, ainda, que o artigo 9º, item II, da Lei 6.830/80 dispõe que em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá oferecer fiança bancária, sendo que o item I menciona depósito ou dinheiro.

Ressalto que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já se pacificou no sentido de que até nas ações de execução fiscal pode haver substituição de bem penhorado por valor em espécie ou fiança bancária, como veremos com o acórdão transcrito:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA. FIANÇA BANCÁRIA. PENHORA SOBRE FATURAMENTO.

1. A penhora sobre faturamento da empresa só deverá ser admitida quando não houver outro meio para satisfação do credor, já que o art. 620 do CPC determina que a execução seja processada da maneira menos gravosa ao executado. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público e da Corte Especial.

2. "O art. 15, I, da Lei n. 6.830/80 confere à fiança bancária o mesmo status do depósito em dinheiro, para efeitos de substituição de penhora, sendo, portanto, instrumento suficiente para garantia do executivo fiscal" (REsp 660.288/RJ).

3. Recurso especial provido."

(STJ, RESP 849757, Processo: 200600862281/RJ, 2ª TURMA, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ: 20 de novembro de 2006, P. 295)

Dou, portanto, parcial provimento ao agravo de instrumento, para que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário mediante oferecimento de carta de fiança bancária, nos termos do art. 557, §1º - A, do CPC.

Oportunamente, remetam-se os autos à Vara de origem, observados os procedimentos de praxe.

Publique-se.

Intimem-se.

Rio de Janeiro, 09 de abril de 2008.

TANIA HEINE

Desembargadora Federal

Relatora

(Decisão publicada no DJU de 29 de abril de 2008, p. 214).

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. MATERIAIS UTILIZADOS PELOS EMPREGADOS. INSUMO DO PROCESSO PRODUTIVO. CONCESSÃO DA TUTELA ANTECIPADA.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 2008.01.00.020853-4

Processo Orig. 2007.34.00.036423-0

RELATOR(A): DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

AGRAVANTE: ELFE SOLUÇÃO EM SERVIÇOS LTDA.

ADVOGADO: LUIS EDUARDO GRAÇA SOUTO E OUTROS(AS)

AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: JOSÉ LUIZ GOMES ROLO

DECISÃO

Neste agravo de instrumento, interposto com pedido de efeito suspensivo ativo, pretende ELFE SOLUÇÃO EM SERVIÇOS LTDA. ver reformada a decisão proferida pelo Juízo da 17ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, que, nos autos da ação proposta pelo rito ordinário 2007.34.00.036423-0, deferiu parcialmente o pedido liminar, para suspender os efeitos do Ato Declaratório Interpretativo 4/2007, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no que tange exclusivamente às despesas com fardamento ou uniforme e com a aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos da própria empresa destinados ao transporte de empregados, necessários à prestação dos serviços de limpeza e conservação.

A agravante alega que, por força da não-cumulatividade, o contribuinte pode descontar da base de cálculo dos citados tributos os valores já recolhidos em outras etapas do processo produtivo em itens como, por exemplo, a alimentação, a saúde, o transporte e a vestimenta dos empregados que exercem a atividade fim de uma empresa que atua na área de prestação de serviços.

Defende que as despesas efetivadas com fornecimento aos empregados de vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde e plano de saúde se caracterizam como insumos, não caracterizando remuneração paga ao trabalhador, ou seja, não possuem natureza salarial.

Suscita, para respaldar suas alegações, o princípio da cumulatividade do PIS e da COFINS, o princípio da legalidade, a definição de insumo.

Requer, assim, a concessão da antecipação da tutela recursal, para determinar a suspensão total da eficácia do Ato Declaratório Interpretativo 4/2007, possibilitando a agravante creditar-se dos valores dos insumos relativos a vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde e plano de saúde fornecidos aos empregados.

Este agravo de instrumento, protocolizado em 28 de abril de 2008, veio-me concluso em 30 de abril de 2008.

Decido.

Em razão do evidente periculum in mora, recebo o agravo como de instrumento, nos termos da redação dada ao art. 522 do CPC pela Lei n. 11.187/2005.

O MM. Magistrado *a quo* deferiu parcialmente a liminar, pois concluiu que as despesas com o fornecimento, a seus empregados, de vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida e seguro-saúde, embora não se enquadrem no conceito de remuneração, a teor do art. 458, § 2º, da Consolidação das Leis Trabalhistas e do art. 2º, *a*, da Lei 7.418/85, devem

ser incluídas no conceito de 'mão-de-obra paga a pessoa física' para fins de exclusão do direito ao crédito.

In casu, objetiva a ora agravante, neste recurso, seja determinada a suspensão total da eficácia do Ato Declaratório Interpretativo 4 de 2007, possibilitando o crédito dos valores dos insumos relativos a vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde e plano de saúde fornecidos aos empregados.

Não obstante os fundamentos expostos na decisão agravada, razão assiste à tese defendida pela empresa agravante.

As Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam do princípio da não-cumulatividade em relação ao PIS e à COFINS, ambas no art. 3º, II, não criaram restrição nenhuma aos bens e serviços utilizáveis como insumos na prestação de serviços de asseio e conservação, um dos objetos sociais da agravante.

Tais leis definem como insumos todos os bens e serviços necessários à prestação de serviços em geral. O Ato Declaratório Interpretativo 4/2007, ao restringir à compensação a cargo de tais empresas, excluindo os insumos como vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde e plano de saúde fornecidos aos empregados, acabou por contrariar previsão legal, assim como ferir princípios constitucionais.

O referido ato declaratório interpretativo restringindo o alcance da não-cumulatividade prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e extrapolando os parâmetros legais entra em franca violação ao princípio da igualdade, da legalidade e da segurança jurídica.

Sua ilegalidade é patente em razão da própria natureza jurídica de ato infra-regulamentar, pois não poderia, de modo algum, deixar de considerar insumos determinados fornecimentos e despesas necessárias à prestação dos referidos serviços.

Embora anterior à edição do Ato Declaratório Interpretativo 4/2007, apenas para elucidar a presente controvérsia, trago à colação teor da Solução de Consulta 16, de 27 de maio de 2004, da Superintendência Regional da Receita Federal/3ª Região Fiscal, em que foi proferido entendimento de que os valores referentes ao fornecimento de fardamento, alimentação e vale-transportes aos funcionários envolvidos diretamente na prestação dos serviços, durante e para a execução destes, quando sejam fornecidos pela própria consulente, ou ainda que tais bens e serviços sejam prestados e fornecidos por pessoa jurídica domiciliada no País, com ônus para aquela, se enquadram como insumos utilizados na prestação de serviços e podem compor o somatório dos créditos a serem descontados da COFINS, a partir de 01 de fevereiro de 2004 e do PIS/PASEP a partir de 01 de janeiro de 2003.

Quanto ao *periculum in mora*, caso não seja deferida a manutenção dos referidos créditos, a agravante estará sujeita à cobrança e aplicação de sanções por parte da agravada pelo fato de informar, em sua escritura contábil, os créditos ora questionados.

Ante o exposto, defiro o pedido de antecipação da tutela recursal, para suspender a eficácia total do Ato Declaratório Interpretativo 4/2007, possibilitando a agravante creditar-se dos valores insumos relativos a vale-transporte, vale-refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde e plano de saúde fornecidos aos empregados, abstendo-se a agravada de qualquer procedimento fiscalizatório ou de autuação.

Comunique-se, com urgência, ao MM. Juiz a quo para que dê imediato cumprimento a esta decisão.

Publique-se. Cumpra-se.

Brasília/DF, 08 de maio de 2008.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(Decisão publicada no e-DJF-1 de 14 de maio de 2008).

CCSL. EXPORTAÇÃO. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

AÇÃO CAUTELAR 2.052-2

PROCED.: ESPÍRITO SANTO

RELATOR: MIN. GRAU

REQTE(S): ARCELORMITTAL TUBARÃO (ATUAL DENOMINAÇÃO DE COMPANHIA SIDERÚRGICA S/A).

ADV(A/S): LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA E OUTRO(A/S)

REQDO(A/S):UNIÃO

ADV(A/S): PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

DECISÃO: Trata-se de ação cautelar, com pedido de medida liminar, proposta por Arcelormittal Tubarão, atual denominação de Companhia Siderúrgica Tubarão S/A, para atribuir efeito suspensivo a recurso extraordinário

2. O requerente discute a exclusão da base de cálculo da CSLL as receitas oriundas das operações de exportações efetuadas a partir da EC 33/2001.

3. Sustenta que o Supremo tem determinado o sobrestamento dos recursos extraordinários, eis que a repercussão geral da matéria está sendo apreciada nos autos do RE n. 564.413, Relator o Ministro MARCO AURÉLIO.

4. É o relatório. Decido.

5. A Vice-Presidência do Tribunal Regional Federal da 2ª Região admitiu o recurso interposto pela empresa [fl. 230 do Apenso]. A repercussão geral da controvérsia constitucional em torno da qual se debate nestes autos – exclusão da base de cálculo da CSLL as receitas oriundas das operações de exportações efetuadas a partir da EC 33/2001 – está sendo apreciada por este Tribunal no RE n. 564.413, Relator o Ministro Marco Aurélio.

6. A jurisprudência deste Tribunal admite, excepcionalmente, medidas cautelares em recursos, como previsto nos arts. 8º, I, *in fine*, 21, IV e V, e 304 do Regimento Interno, mas somente quando o extraordinário já estiver admitido e, conseqüentemente, sob jurisdição do Supremo Tribunal Federal. Precedentes: PETs ns. 1.141 e 1.254, Relator o Ministro Mauricio Corrêa; PET n. 764, Relator o Ministro Paulo Brossard, DJ de 01 de setembro de 1993; PET n. 748, Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 12 de agosto de 1993; RE-MC n. 116.117, Relator o Ministro Francisco Rezek, DJ de 03 de março de 1989; PETMC n. 337, Relator o Ministro Carlos Madeira, DJ de 28 de abril de 1989; RECr n. 73.540, Relator o Ministro Leitão de Abreu, RTJ 99/1.360; etc.

Presentes os requisitos necessários à concessão do provimento cautelar, razão por que defiro a medida liminar, para conceder efeito suspensivo ao recurso extraordinário apresentado pela requerente.

Intime-se. Comunique-se.

Brasília, 3 de junho de 2008.

Ministro EROS GRAU

- Relator -

(Decisão publicada no DJe de 06 de junho de 2008, p. 75).

EMENTAS

IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 353.657-5 (464)

PROCED.: PARANÁ

RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - EULER BARROS FERREIRA LOPES

RECD.(A/S): MADEIRA SANTO ANTÔNIO LTDA

ADV.(A/S): WALTER TOFFOLI E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): FERNANDA GUIMARÃES HERNANDEZ E OUTRO(A/S)

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio, Relator, Eros Grau, Joaquim Barbosa e Carlos Britto, que conheciam e davam provimento ao recurso para indeferir a segurança, e dos votos dos Senhores Ministros Nelson Jobim, Presidente, e Cezar Peluso, que negavam provimento ao recurso e concediam a segurança, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela União, o Dr. Manoel Felipe Rêgo Brandão, Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e, pela recorrida, Madeira Santo Antônio Ltda., o Dr. Paulo de Barros Carvalho. Plenário, 15.09.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Gilmar Mendes, justificadamente, nos termos do § 1º do art. 1º da Resolução n. 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 27 de outubro de 2004.

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Gilmar Mendes e Ellen Gracie, que conheciam e davam provimento ao recurso extraordinário, ediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente). Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente). Plenário, 15 de dezembro de 2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Cezar Peluso, justificadamente, nos termos do § 1º do art. 1º da Resolução n. 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 30 de março de 2005.

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Eros Grau, Joaquim Barbosa, Carlos Britto, Gilmar Mendes e Ellen Gracie, que conheciam e davam provimento ao recurso, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), que conhecia e negava provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelos Senhores Ministros Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie, que já proferira voto na sessão anterior. Plenário, 23 de março de 2006.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso, e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Senhores Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhe negavam provimento. Em seguida, suscitada questão de ordem pelo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski no sentido de dar efeitos prospectivos à decisão, o julgamento foi suspenso para aguardar a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente) e o Senhor Ministro Eros Grau, ausentes, justificada-

mente. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 15 de fevereiro de 2007.

Decisão: Apresentada a questão de ordem pelo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, dela pediu vista o Senhor Ministro Marco Aurélio. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 18 de abril de 2007.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Senhores Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhe negavam provimento. Na seqüência do julgamento, o Tribunal conheceu da questão de ordem suscitada pelo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no sentido de examinar a possibilidade de modular temporalmente a decisão, dando-lhe efeito prospectivo. Decidiu o Tribunal, por maioria, em caráter excepcional, vencido o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, renovar a oportunidade de sustentação oral, relativamente à questão nova. Falaram, pela recorrida, o Professor Luís Roberto Barroso e, pela recorrente, União, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Luciana Moreira Gomes. No mérito, o Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, rejeitou a questão de ordem. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25 de junho de 2007.

IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inc. II do § 3º do art. 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.

IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – CREDITAMENTO – INEXISTÊNCIA DO DIREITO – EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.

(Ementa publicada no DJE de 06 de março de 2008, p. 48).

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. ALÍQUOTA ZERO. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES. VEDAÇÃO. ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N. 10.147/2000. CONSTITUCIONALIDADE.

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2004.72.01.006680-9/SC

RELATORA: Juíza Federal Convocada Maria Helena Rau de Souza

Apelante: SLK Com. de Cosméticos Ltda.

Advogado: Wania Maria Barbosa

Apelado: União Federal (Fazenda Nacional)

Advogado: Simone Anacleto Lopes

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. PRODUTOS DE PERFUMARIA E HIGIENE PESSOAL. ALÍQUOTA ZERO. EXTENSÃO ÀS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES. VEDAÇÃO. ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N. 10.147/2000. CONSTITUCIONALIDADE.

1. A pessoa jurídica que almeja usufruir as benesses do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) deve submeter-se ao regramento próprio desse regime e com ele resignar-se, não podendo, ao desamparo da lei, utilizar-se de normas pertinentes a outra sistemática de tributação, mesclando-as e constituindo, em última análise, um sistema híbrido.

2. Não há falar em inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 2º da Lei n. 10.147/00, que impede a empresa optante do SIMPLES de se beneficiar da alíquota zero da COFINS e da contribuição ao PIS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos de perfumaria e higiene pessoal.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 12 de fevereiro de 2008.

Juíza Federal Convocada MARIA HELENA RAU DE SOUZA

Relatora

(Ementa publicada no DE de 06 de março de 2008).

AQUISIÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DESÁGIO. TRIBUTAÇÃO PELO PIS

ACÓRDÃO N. 202-18185

Sessão de 18 de julho de 2007

Recurso n.: 135487 – Voluntário

Processo n.: 10680.014987/2004-23

Matéria: PIS

Recorrente: LAMBERTUCCI RETIFICA LTDA.

Recorrida: DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Exercício: 2001

Ementa: AQUISIÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DESÁGIO. TRIBUTAÇÃO PELO PIS. IMPOSSIBILIDADE.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de considerar como base de cálculo das contribuições sociais o valor da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Logo, o valor da diferença entre o valor pago e o valor real na aquisição de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL de terceiros não é incluído na base de cálculo do PIS.

FATOS. ÔNUS DA PROVA.

Inexistindo elementos de prova que comprovem o alegado, é de se considerar inexistente as alegações.

MULTA DE OFÍCIO. cabimento.

A inadimplência da obrigação tributária principal, na medida em que implica descumprimento da norma tributária definidora dos prazos de vencimento, tem natureza de infração fiscal, e, em havendo infração, cabível a inflicção de penalidade, desde que sua imposição se dê nos limites legalmente previstos.

Recurso provido em parte.

Resultado: Por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da contribuição o deságio na aquisição da base de cálculo negativa do IRPJ e da CSL.

Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Ivan Allegretti (Suplente) (Art 15, § 1º, II, do RICC). Ausente a Conselheira Cláudia Alves Lopes Bernardino.

GUSTAVO KELLY ALENCAR

Relator

ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente da Câmara

(Ementa publicada no DOU de 07 de março de 2008, p. 28).

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI E ICMS. NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. LEI N. 9.718/98.

ACÓRDÃO N. 202-18396

Sessão de 18 de outubro de 2007

Recurso n.: 139098 – Voluntário

Processo n.: 13973.000401/2003-65

Matéria: PIS

Recorrente: KOHLBACH MOTORES LTDA.

Recorrida: DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01 de janeiro de 1998 a 28 de fevereiro de 1998, 01 de junho de 1998 a 30 de junho de 1998, 01 de setembro de 1998 a 31 de dezembro de 2002

Ementa: RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. PRECLUSÃO.

As matérias não suscitadas em sede de impugnação não são passíveis de apreciação em sede de recurso voluntário, a teor do art. 17 do Decreto n. 70.235/72. Os argumentos relativos à não-cumulatividade da base de cálculo da contribuição e à inconstitucionalidade da multa de ofício não foram apresentados na fase impugnatória.

CRÉDITO PRESUMIDO. ICMS E IPI. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI N. 9.718/98 DECLARADA PELO STF. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS.

O crédito presumido do ICMS e do IPI são parcelas relacionadas à redução de custos e não à obtenção de receita nova oriunda do exercício da atividade empresarial. Por decisão definitiva proferida pelo STF, deve ser afastada a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS das parcelas relativas ao crédito presumido do ICMS e do IPI, por não se constituírem em receitas decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

Recurso provido.

Resultado: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da contribuição o crédito presumido de ICMS e de IPI.

MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Relator

ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente da Câmara

(Ementa publicada no DOU de 07 de março de 2008, p. 29)

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% – EMPRESA INCORPORADA – INAPLICABILIDADE.

Processo n.: 13884.004851/2003-26

Recurso n.: 153.163

Matéria: IRPJ - Ex.: 1999

Recorrente: METSO AUTOMATION DO BRASIL LTDA

Recorrida: 4ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Sessão de: 05 DE DEZEMBRO DE 2007

Acórdão n.: 107-09.243

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% – EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOU de 28 de fevereiro de 2002)

Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Marcos Vinicius Neder de Lima – Presidente

Luiz Martins Valero – Relator

DESMEMBRAMENTO DE DUAS EMPRESAS EXISTENTES NA MESMA ÁREA. DIVISÃO DE ATIVIDADES COM OBJETIVO DE RACIONALIZAÇÃO. SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Processo nº:11516.002462/2004-18

Recurso nº:149524

Matéria:IRPJ E OUTROS - Ex(s): 2002

Recorrente:ESTALEIRO KIWI BOATS LTDA.

Recorrida:4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Sessão de:23 de janeiro de 2008

Acórdão nº:103-23357

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: SIMULAÇÃO - INEXISTÊNCIA - Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das ativi-

dades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido.

Por unanimidade de votos DAR provimento ao recurso. Votaram pela conclusão os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Antônio Bezerra Neto e Luciano de Oliveira Valença (Presidente).

Luciano de Oliveira Valença – Presidente

Paulo Jacinto do Nascimento – Relator

(Ementa publicada no DOU de 24 de março de 2008, p. 35-36).

PRAZO DECADENCIAL. IRPJ. APURAÇÃO TRIMESTRAL. ENTREGA DA DCTF.

Processo n.:13899.002199/2002-65

Recurso n.:149505

Matéria: IRPJ - Ex(s): 1998

Recorrente: COLUMBIA PARTICIPAÇÕES S.A.

Recorrida: 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Sessão de: 23 de janeiro de 2008

Acórdão n.:103-23344

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997

Ementa: DECADÊNCIA – IRPJ – TERMO INICIAL – No caso do regime de apuração trimestral para o IRPJ – considera-se ocorrido o fato gerador ao final de cada trimestre, sendo esse o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

DECADÊNCIA – IRPJ – PRAZO – O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao IRPJ extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Na apuração trimestral, para o ano-calendário de 1997 o decurso do prazo fatal ocorreu respectivamente em 31

de março de 2002, 30 de junho de 2002, 30 de setembro de 2002 e 31 de dezembro de 2002. Com ciência da autuação em 18 de dezembro de 2002, caracterizou-se a decadência para o 1º, 2º e 3º trimestres.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC – A partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora 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 1ª CC n. 4).

Por maioria de votos DAR provimento PARCIAL ao recurso para acolher a preliminar de decadência suscitada relativamente aos três primeiros trimestres de 1997; vencido o Conselheiro Luciano de Oliveira Valença (Presidente) que negou provimento.

Luciano de Oliveira Valença – Presidente

Leonardo de Andrade Couto – Relator

(Ementa publicada no DOU de 25 de março de 2008, p. 14).

ADESÃO A PARCELAMENTO ESPECIAL DURANTE O PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Processo n.: 13608.000262/2003-38

Recurso n.: 149975

Matéria: IRPJ – Ex(s): 2000,2001

Recorrente: COMPANHIA AGRÍCOLA PONTENOVENSE

Recorrida: 4ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Sessão de: 24 de janeiro de 2008

Acórdão n.: 103-23360

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 30 de novembro de 2000, 31 de dezembro de 2000, 31 de janeiro de 2003, 28 de fevereiro de 2003, 31 de março de 2003

Ementa: PROCEDIMENTO DE OFÍCIO – ADESÃO A PARCELAMENTO ESPECIAL – EFEITOS – A adesão ao regime de parcelamento especial durante o procedimento de ofício não elide a lavratura do auto de infração para cobrança do crédito tributário apurado. A alegação do sujeito passivo no sentido de que o débito foi incluído naquele parcelamento é questão a ser dirimida na fase de execução da decisão.

Por unanimidade de votos NEGAR provimento ao recurso.

Luciano de Oliveira Valença – Presidente

Leonardo de Andrade Couto – Relator

(Ementa publicada no DOU de 25 de março de 2008, p. 15).

TAXA DE COLOCAÇÃO DE ANTENAS DE TELEFONES CELULARES
CRIADA POR MUNICÍPIO. FISCALIZAÇÃO PRIVATIVA DO PODER
CONCEDENTE. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 2007.002.26352

AGRAVANTE: TELCOMP ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE PRESTADORAS DE
SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES COMPETITIVAS
AGRAVADO: SECRETÁRIO MUNICIPAL DE FINANÇAS, ORÇAMENTO E
PLANEJAMENTO DO MUNICÍPIO DE ARRAIAL DO CABO
RELATOR: DES. AGOSTINHO TEIXEIRA

Agravo de instrumento. Mandado de segurança coletivo. Insurgência contra Lei nº 1.517/2007, do Município de Arraial do Cabo, que instituiu taxa para colocação de antena de telefonia celular. Decisão agravada que indeferiu pedido de liminar reconhecendo, no entanto, a presença do *fumus boni iuris*, mas não do *periculum in mora*. Reforma. Presença dos requisitos que ensejam a concessão da liminar. Instituição de taxa que, em juízo de cognição sumária, se mostra abusiva, em vista do disposto no art. 22, IV, da Constituição de 1988 e da Lei Federal n. 9.472/97, que atribui à ANATEL a competência para regular e fiscalizar a prestação dos serviços dessa natureza.

Impossibilidade de criação de taxa por ente municipal que não é titular do poder concedente. Desproporcionalidade e irrazoabilidade do valor da taxa instituída. *Periculum in mora* que decorre do elevado valor da exação. Inexistência de *periculum in mora* inverso para a municipalidade. Tributo instituído em 2007 e que nunca foi arrecadado. Ausência de impacto financeiro ou orçamentário que possa desequilibrar as contas do ente público. Provisamento do recurso com o conseqüente deferimento da liminar postulada.

ACÓRDÃO

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de Agravo de Instrumento n. 2007.002.26352, em que recorrente e recorrido as partes acima enunciadas, ACORDAM, por unanimidade de votos, os Desembargadores que compõem

a Décima Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. (Ementa publicada no DO III RJ – seção II de 01 de abril de 2008, p. 34).

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO FISCAL. CUMULAÇÃO DOS HONORÁRIOS DA EXECUÇÃO COM OS HONORÁRIOS DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO. LEGALIDADE.

AgRg no RECURSO ESPECIAL N. 894.937 - SP (2006/0229422-1)

RELATORA : MINISTRA DENISE ARRUDA

AGRAVANTE : CERÂMICA E VELAS DE IGNICAO NGK DO BRASIL S/A

ADVOGADO : HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(S)

AGRAVADO : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : DANIELA D'ANDRÉA VAZ FERREIRA E OUTRO(S)

EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR JULGADOS IMPROCEDENTES. VERBA HONORÁRIA. CUMULAÇÃO. CABIMENTO. RECURSO INCAPAZ DE INFIRMAR OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. AGRAVO DESPROVIDO.

1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, é possível a cumulação dos honorários advocatícios fixados na ação de execução com os arbitrados em sede de embargos do devedor, por constituírem ações autônomas. “*Mais do que mero incidente processual, os embargos do devedor constituem verdadeira ação de conhecimento. Neste contexto, é viável a cumulação dos honorários advocatícios fixados na ação de execução com aqueles arbitrados nos respectivos embargos do devedor*” (EREsp n. 81.755/SC, Corte Especial, Rel. Min. Waldemar Zveiter, DJ de 2 de abril de 2001; REsp 754.605/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 18 de setembro de 2006).
2. “*O somatório dos percentuais arbitrados a título de honorários advocatícios na execução fiscal e nos embargos à execução deverá respeitar os limites estabelecidos no art. 20, § 3º do CPC*” (REsp 735.669/PE, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 01 de julho de 2005).
3. Agravo regimental desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro José Delgado.

Brasília (DF), 11 de março de 2008 (Data do Julgamento).

MINISTRA DENISE ARRUDA

Relatora

(Ementa publicada no DJe de 16 de abril de 2008).

APLICAÇÃO DO CÓDIGO CIVIL NA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL N. 921.611 - RS (2007/0020480-0)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: TERESINHA BORGES GONZAGA E OUTRO(SO)

RECORRIDO: ANDREAS STIHL MOTO SERRAS LTDA.

ADVOGADO: SILVIO LUIZ DE COSTA E OUTRO

Ementa

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 163 DO CTN. PRETENSÃO DE, NA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, APLICAREM-SE REGRAS DO CÓDIGO CIVIL SOBRE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO.

1. A regra dos arts. 374 e 379 do CC de 2002 não se aplica às compensações tributárias.
2. Impossível, juridicamente, o acolhimento de pretensão no sentido de que, primeiramente, na compensação, sejam os juros devidos considerados em primeiro lugar como pagamento e, em seguida, o principal.
3. O art. 163 do CTN regula, exaustivamente, a imputação do pagamento nas relações jurídico-tributárias.
4. A compensação tributária deve ser feita de acordo com as regras específicas estabelecidas para regular tal forma de extinção do débito. Não-aplicabilidade do sistema adotado pelo Código Civil.
5. Não-aplicação de analogia para decidir litígio tributário quando a questão enfrentada não é disciplinada pelo CTN.

6. Recurso especial conhecido e parcialmente 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 do recurso especial e dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 01 de abril de 2008 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator

(Ementa publicada no DJe de 17 de abril de 2008).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. ESCOLHA DO MÉTODO DE APURAÇÃO.
LIMITE LEGAL.

Processo n.: 16327.002739/2002-83

Recurso n.: 38634 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO

Matéria: RPJ E OUTRO – Ex(s): 1998 e 1999

Recorrentes: 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I e JANSSEN – CILAG FARMACÊUTICA LTDA.

Sessão de: 06 de julho de 2005

Acórdão n.: 103-22016

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – APLICAÇÃO DOS MÉTODOS – De acordo com o art. 18 da Lei n. 9.430/96 a dedutibilidade dos custos, despesas ou encargos, relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações com pessoas ligadas, devem ser aplicados os seguintes métodos: Preços Independentes Comparados – PIC, Preço de Revenda menos Lucro – PRL e Custo de Produção mais Lucro – CPL, sendo vedado ao contribuinte a aplicação de qualquer outro método, em desacordo com o princípio da reserva legal.

IRPJ – CUSTOS – DEDUTIBILIDADE – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – A lei, ao dispor que o contribuinte poderá optar pelo método de cálculo de custos que lhe for mais favorável, não determina que a fiscalização deverá demonstrar que o método por ela utilizado é o método mais favorável ao

sujeito passivo, visto que trata-se de hipótese quando se utiliza o cálculo por mais de um dos métodos previstos em lei.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – JUROS RELATIVOS A CONTRATOS DE MÚTUO – Em que pese o contrato ter sido celebrado antes da vigência da Lei nº 9.430/96, seus efeitos se irradiam para períodos posteriores, já regidos pela nova ordem. Somente com a ocorrência do fato gerador incide a lei tributária de regência então vigente, nos termos do art. 142 do CTN.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – JUROS RELATIVOS A CONTRATOS DE MÚTUO – INEXISTÊNCIA DE REGISTRO – Face à inexistência do registro do contrato no Bacen, os juros reconhecidos como receita financeira se sujeitam às normas sobre preços de transferência. Registro no Sisbacen de transferência para conta CC5 não pode ser confundido com o registro no Bacen de contrato de mútuo.

DESPESAS FINANCEIRAS – FALTA DE COMPROVAÇÃO – A efetividade de despesas contabilizadas deve estar comprovada com documentos hábeis e inidôneos.

CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EXONERADOS – Agiu com acerto a decisão de primeira instância quando refez o cálculo do preço praticado em 1997.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO – Indefere-se o pedido de perícia por ser prescindível para o julgamento da lide.

Por maioria de votos, **REJEITAR** o pedido de realização de perícia suscitada pela contribuinte, vencidos os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento (Relator), Alexandre Barbosa Jaguaribe e Aloysio José Percinio da Silva e, no mérito, por maioria de votos, **NEGAR** provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento (Relator), Aloysio José Percinio da Silva e Alexandre Barbosa Jaguaribe que o proviam parcialmente para excluir da tributação a verba correspondente à aplicação do método dos preços independentes comparados – IPC, na apuração dos preços dos “princípios ativos”; e o Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva, Flávio Franco Corrêa e Victor Luís de Salles Freire que proviam mais a verba correspondente a “juros pagos”; por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso ex officio. O Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva apresentará declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Machado Caldeira.

Cândido Rodrigues Neuber – Presidente

Márcio Machado Caldeira – Redator Designado

(Ementa publicada no DOU de 08 de maio de 2008, p. 12).

**INCORPORAÇÃO DE EMPRESA – AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA
VEÍCULO”**

Processo n.: 18471.001782/2005-36

Recurso n.: 152980 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS – Ex(s): 2003

Recorrentes: 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I e RDC FOCCAR FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA.

Sessão de: 05 de dezembro de 2007

Acórdão n.: 103-23290

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECISÃO – FALTA DE EXAME INDIVIDUALIZADO DAS ALEGAÇÕES DE DEFESA. VALIDADE – É válida a decisão que adotou fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos de defesa.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO – INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA CONTROLADORA POR SUA CONTROLADA – ANO-CALENDÁRIO 2002 – É permitida a amortização de ágio nas situações em que uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra, em consequência de incorporação, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, apurado segundo o disposto no art. 385 do RIR/99, inclusive no caso de incorporação da controladora por sua controlada. Tratando-se de fundamento econômico lastreado em previsão de resultados nos exercícios futuros, a amortização se dá nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA – AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO – NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da

incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

JUROS DE MORA – TAXA 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 CC nº 4).

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO – A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos arts. 43 e 61, § 3º, da Lei n. 9.430/96.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Por maioria de votos, **REJEITAR** as preliminares suscitadas pela procuradoria e pelo contribuinte. No mérito, por maioria de votos, **NEGAR** provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe e Paulo Jacinto do Nascimento, que deram provimento parcial para excluir os juros sobre a multa de ofício, e, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso de ofício. Declaração de voto do Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento

Luciano de Oliveira Valença – Presidente

Aloysio José Percínio da Silva – Relator

(Ementa publicada no DOU de 08 de maio de 2008, p. 15).

JUROS. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. LIMITE PARA FINS TRIBUTÁRIOS. ART. 22 DA LEI N. 9430/96.

Processo n.: 16327.002232/2002-20

Recurso n.: 157896 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTRO – Ex(s): 1999 e 2000

Recorrentes: 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF e BOSTON
COMERCIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA.

Sessão de: 06 de dezembro de 2007

Acórdão n.: 103-23310

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 1999, 2000

Ementa: NULIDADE – MPF – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – não se comprova nos autos que uma das autoridades fiscais estava desamparada de MPF ao realizar ato relativo ao procedimento fiscal. De toda sorte, o MPF é ato de controle administrativo de natureza discricionária. Seus eventuais vícios, incompatibilidades entre seu objeto e o do lançamento, ou mesmo a sua própria ausência, não maculam o procedimento de lançar, pois é vinculado.

JUROS – EXIGIBILIDADE SUSPENSA – Conforme dicção da Súmula 1ª CC n. 5: “São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral”.

JUROS – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – o patamar de juros relativos a três pontos percentuais mais a taxa *libor*, previsto no art. 22, da Lei n. 9.430/96, trata-se de um limite, para fins tributários, a ser respeitado pelo nacional em suas operações de crédito com empresas alienígenas vinculadas, no caso de contratos não registrados no Banco Central do Brasil. No caso de o nacional ser o credor, deve adicionar ao lucro real a diferença entre a taxa legal e a pactuada, se esta for menor. Na hipótese oposta de ser o devedor, deve adicionar o resultado da diferença entre as taxas, se a pactuada for a maior, com o fito de anular, para fins de apuração do lucro real, os efeitos da despesa financeira excedente. Tais disposições não foram prescritas pelo legislador sob a forma de uma presunção, a qual pode ser ilidida por prova produzida pelo sujeito passivo de que a taxa praticada é compatível com as praticadas no mercado ou com aquelas relativas a contratos registrados no BCB.

SELIC – Conforme dicção da Súmula 1ª CC n. 4: “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”.

JUROS SOBRE MULTA – sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos arts. 43 e 61 da Lei n. 9.430/96.

CSSL – o decidido no lançamento do IRPJ deve nortear a decisão dos lançamentos decorrentes.

Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que deu provimento ao recurso voluntário, e os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento e Alexandre

Barbosa Jaguaribe, que deram provimento parcial ao recurso para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Declararão voto os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Paulo Jacinto do Nascimento.

Luciano de Oliveira Valença – Presidente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

(Ementa publicada no DOU de 08 de maio de 2008, p. 15).

MULTA. COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. POSSIBILIDADE. ART. 74 DA LEI N. 9.430/96.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP N. 760.290 – PR (2006/0058102-6)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

R.P/ACÓRDÃO: MINISTRA DENISE ARRUDA

EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: PAULO MENDES DE OLIVEIRA E OUTRO(S)

EMBARGADO: CENTRO DE DIAGNÓSTICO E TERAPÊUTICA EM ENDOSCOPIA DIGESTIVA S/C LTDA.

ADVOGADO: GRACIANE VIEIRA LOURENÇO E OUTRO(S)

EMENTA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. COMPENSAÇÃO COM VALORES RELATIVOS A TRIBUTO. POSSIBILIDADE. EMBARGOS DESPROVIDOS.

1. Na atual sistemática de compensação tributária, não há como preponderar a tese da impossibilidade de compensação entre tributo e multa.

2. Considerando a amplitude conferida à expressão “crédito relativo a tributo ou contribuição” (art. 74 da Lei n. 9.430/96), deve-se entender que ela abarca qualquer pagamento indevido feito pelo contribuinte a título de crédito tributário. Por outro lado, do exame sistemático das normas insertas no Código Tributário Nacional (arts. 113, §§ 1º e 3º, e 139), observa-se que crédito tributário não diz respeito apenas a tributo em sentido estrito, mas alcança, também, as penalidades que incidam sobre ele.

3. Embargos de divergência desprovidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: Prosseguindo no julgamento, após

retificação de voto do Sr. Ministro José Delgado, a Seção, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Castro Meira (Relator), Humberto Martins e Herman Benjamin, negou provimento aos embargos, nos termos do voto da Sra. Ministra Denise Arruda. Votaram com a Sra. Ministra Denise Arruda os Srs. Ministros José Delgado, Luiz Fux, João Otávio de Noronha (voto-vista) e Teori Albino Zavascki. Não participou do julgamento a Sra. Ministra Eliana Calmon (RISTJ, art. 162, § 2º).

Brasília (DF), 13 de junho de 2007 (Data do Julgamento).

(Ementa publicada no DJe de 16 de maio de 2008).

DIREITO TRIBUTÁRIO. ART. 17 DA LEI N. 11.033/2004. PIS E COFINS. DIREITO AO CREDITAMENTO EM REGIME NÃO CUMULATIVO SUJEITO A INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2006.71.00.036668-2/RS

RELATOR: Juiz ROGER RAUPP RIOS

APELANTE: PANAMBRA SUL S/A

ADVOGADO: Alfredo Pereira Macedo e outros

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI N. 11.033/2004, ART. 17. PIS E COFINS. DIREITO AO CREDITAMENTO EM REGIME NÃO CUMULATIVO SUJEITO A INCIDÊNCIA MONOFÁSICA.

1 – A não-cumulatividade objetiva evitar o aumento excessivo da carga tributária decorrente da possibilidade de cumulação de incidências tributárias ao longo da cadeia econômica.

2 – Este objetivo pode ser alcançado pela técnica do creditamento e pela tributação monofásica.

3 – Cuidando de tributação monofásica, desaparece o pressuposto fático necessário para a adoção da técnica do creditamento, que é a possibilidade de incidências múltiplas ao longo da cadeia econômica, não se podendo falar, portanto, em cumulatividade.

4 – O âmbito de incidência do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 restringe-se ao “Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO”, como decorre do texto do diploma legislativo onde inserido tal artigo.

5 – A extensão da previsão do artigo 17 da Lei n. 11.033/2004 a situações diversas daquela prevista na legislação implicaria em privilégio indevido para certas atividades econômicas, em detrimento de todas as outras que sejam sujeitas à tributação polifásica.

6 – Apelo improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento ao apelo, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 07 de maio de 2008.

Juiz Federal ROGER RAUPP RIOS

Relator

(Ementa publicada no DE de 28 de maio de 2008).

EXECUÇÃO FISCAL. OFERECIMENTO DE TÍTULOS DA ELETROBRÁS À PENHORA. IMPOSSIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL N. 842.903 – RS (2006/0090376-3)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE: MODEL COMERCIAL DE FRUTAS LTDA.

ADVOGADO: ÉDISON FREITAS DE SIQUEIRA E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: RODRIGO PEREIRA DA SILVA FRANK E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO EM VIRTUDE DO AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO CRÉDITO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE DEPÓSITO INTEGRAL. ART. 151 E 204 DO CTN. PENHORA. OFERECIMENTO DE TÍTULOS EMITIDOS PELA ELETROBRÁS. IMPOSSIBILIDADE. DUVIDOSA LIQUIDAÇÃO DOS TÍTULOS.

1. O crédito tributário, posto privilegiado, ostenta a presunção de sua veracidade e legitimidade nos termos do art. 204 do Código Tributário Nacional, que dispõe: “A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.”

2. Decorrência lógica da referida presunção é a de que o crédito tributário só pode ter sua exigibilidade suspensa na ocorrência de uma das hipóteses estabelecidas no art. 151 do mesmo diploma legal.

3. O ajuizamento de ação anulatória de débito fiscal, desacompanhada de depósito no montante integral, não tem o condão de suspender o curso de execução fiscal já proposta (Precedentes: REsp n. 216.318/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 07 de novembro de 2005; REsp n. 747.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 19 de setembro de 2005; REsp n. 764.612/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ de 12 de setembro de 2005; AgRg no AG n. 606.886/SP, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 10 de abril de 2005; e REsp n. 677.741/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 07 de março de 2005)

4. Os Títulos que consubstanciam obrigações da Eletrobrás revelam-se impróprios à garantia do processo de execução, posto de liquidação duvidosa (Precedentes: RESP n. 969.099/RS, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20 de novembro de 2007, AgRg no REsp n. 669.458/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, de 16 de maio de 2005; REsp n. 885.062/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 29 de março de 2007; REsp n. 776.538/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 19 de dezembro de 2005).

5. A exegese do art. 656 do CPC torna indiscutível a circunstância de que a gradação de bens visa favorecer o credor/exequente, porquanto a nomeação pelo executado só é válida e eficaz se obedecer a ordem legal e houver concordância daquele.

6. Recurso especial desprovido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e José Delgado (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Francisco Falcão e Denise Arruda.

Sustentou oralmente a Dra. TEREZA CRISTINA TORRANO DA CUNHA, pela parte RECORRENTE: MODEL COMERCIAL DE FRUTAS LTDA
Brasília (DF), 12 de fevereiro de 2008 (Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

(Ementa publicada no DJE de 29 de maio de 2008).

EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DE BEM POR CARTA FIANÇA. POSSIBILIDADE A QUALQUER MOMENTO. DESNECESSIDADE DE CONCORDÂNCIA DO EXEQUENTE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 747.211-5/9-00 – SÃO PAULO

Relator: Des. Xavier de Aquino

Agravante: TVA Sistemas de Televisão S/A

Advogado: Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Cezaroti

Agravado: Fazenda do Estado de São Paulo

Procurador: Victor de Luna Paes e Ângela Mansor de Resende

EMENTA

DIREITO PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – PENHORA – SUBSTITUIÇÃO POR FIANÇA BANCÁRIA DEVIDA – A substituição da penhora por fiança bancária independe até mesmo da concordância da exequente, devendo o juiz deferi-la, em qualquer fase do processo (art. 15, I, da Lei n. 6.830/1980) – Dá-se provimento ao recurso.

ACÓRDÃO

Acordam, em Quinta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, proferir a seguinte decisão: 'Deram provimento ao recurso, v.u.', de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores Franco Cocuzza e Augusto Amaral Mello.

(Ementa publicada no DJe de 02 de junho de 2008).