

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO V - EDIÇÃO 17 - MARÇO 2008

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA:

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria COJUD nº 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 nº 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 nº de inscrição 23 – Portaria nº 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 nº 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 Fábio Luiz de Carvalho e Lilian de Carvalho
Diretor responsável Marcelo Magalhães Peixoto
Impressão e acabamento Gráfica Palas Athena
Tiragem 3000

Todos os direitos desta edição reservados a

MP Editora
Av. Brigadeiro Luis 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 nº 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
O PROJETO DE LEI Nº 536/07 – UMA NOVA TENTATIVA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. A CONTRAMÃO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA	15
<i>Elcio Fonseca Reis</i>	
1. Introdução	15
2. Limites da Lei Ordinária que pretende regulamentar o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional	16
3. Conceito do direito privado e aplicação restritiva no direito tributário	17
4. A dissimulação é hipótese de simulação – A invalidade da previsão excludente contida no PL nº 536 – A atual orientação da Corte Européia	31
5. Conclusão	35
A INCONSTITUCIONALIDADE E A ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, A CARGO DOS MUNICÍPIOS, INCIDENTE SOBRE OS SUBSÍDIOS DOS EXERCENTES DE MANDATO ELETIVO MESMO APÓS A EDIÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 E DA LEI Nº 10.887/04	37
<i>Glauco Lubacheski de Aguiar</i>	
1. Introdução	37
2. A contribuição para a previdência social no sistema tributário nacional e a técnica legislativa constitucional	38
3. Os subsídios pagos pelos municípios aos exercentes mandato eletivo: não enquadramento como base de cálculo da cota patronal da contribuição previdenciária e a conseqüente inconstitucionalidade e ilegalidade de sua exigência	52
4. Conclusão	57
5. Referências bibliográficas	58

DOS EFEITOS DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS CONTINUATIVAS	59
<i>José Maria Arruda de Andrade, Enio Zaha e Rodrigo Beleza Marques</i>	
1. Introdução	59
2. Possibilidade de desconstituição da coisa julgada por meio de ação rescisória	70
3. A influência da alteração nos quadros fático e normativo sobre os efeitos da coisa julgada em relações continuativas	70
4. Conclusão	81
EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA LIQUIDAÇÃO E CONVERSÃO DE DÍVIDA DA SOCIEDADE LIMITADA QUE TEM COMO CREDOR SÓCIO ESTRANGEIRO	83
<i>Rodrigo César Caldas de Sá</i>	
1. Introdução	83
2. Análise das formas de liquidação e conversão de débito	84
3. Conclusões	102
ESTUDO SOBRE A APLICABILIDADE DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA DO ART. 161 DO CTN E, POR CONSEQÜÊNCIA, DO ART. 406 DO CÓDIGO CIVIL – A QUESTIONABILIDADE DE TAL APLICAÇÃO	105
<i>Rodrigo Dantas Coelho da Silva</i>	
1. Introdução	105
2. O Selic e a taxa Selic	105
3. Os juros de mora previstos no art. 161 do CTN e consequência ante a redação do art. 406 do CC	111
4. A taxa Selic como índice dos juros de mora	112
5. Posição da doutrina e jurisprudência pesquisadas sobre a aplicação da taxa Selic em ações judiciais	114
6. Posição do articulista e conclusões finais	118
7. Referências bibliográficas	120

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE CARÁTER PERSONALÍSSIMO: POSSIBILIDADE JURÍDICA E ILEGALIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA PARA EXIGÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA POR PESSOAS FÍSICAS E CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARECER	125
---	-----

Edmar Oliveira Andrade Filho

1. Dos fatos e da consulta	125
2. A pessoa jurídica como contribuinte do imposto de renda corporativo	127
3. A incidência das normas sobre trabalho assalariado	141
4. Desconsideração da personalidade jurídica	149
5. A regra do art. 129 da Lei nº 11.196/05	155
6. Hipóteses concretas de fraude	161
7. Conclusões	164

BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS – DISTINÇÃO ENTRE RECEITA E FATURAMENTO	165
---	-----

Ives Gandra da Silva Martins, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Cláudia Fonseca Morato Pavan

ACÓRDÃO - INTEIRO TEOR	181	EMENTAS	232
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CABIMENTO.	181	PIS/COFINS. LEI N. 9718/98. ART. 3. COMPENSAÇÃO NO CURSO DO PROCESSO. POSSIBILIDADE. AFASTAMENTO DO ART. 170-A DO CTN.	232
DESPACHOS	228	COFINS. ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA. AÇÃO RESCISÓRIA. EFEITOS RETROSPECTIVOS. LIMITAÇÃO.	233
COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS. DECISÃO JUDICIAL QUE NÃO FAZ EXPRESSA REFERÊNCIA À COMPENSAÇÃO. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVO. INDEFERIMENTO. ILEGALIDADE.	228	PIS E COFINS. INADIMPLÊNCIA. INCLUSÃO DAS RECEITAS INADIMPLIDAS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. LEGALIDADE.	234
PEDIDO ADMINISTRATIVO DE REVISÃO DE DÉBITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. LEI N. 9.784/99.	230	EC N° 33/01. IMUNIDADE DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI. NÃO-ABRANGÊNCIA.	235
		TRANSPORTE. CLÁUSULA FOB. INCLUSÃO DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. LEGALIDADE.	236
		EXECUÇÃO FISCAL. EXCLUSÃO DE SÓCIO DO PÓLO PASSIVO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO QUANDO NÃO HOUVER NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA.	236
		EXECUÇÃO FISCAL. INDICAÇÃO DE BENS DO ESTOQUE À PENHORA. POSSIBILIDADE.	237
		DIREITO ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - REDAÇÃO ORIGINAL DO ARTIGO 95, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E ARTIGO 1º, DA LEI FEDERAL N° 7689/88 - EMPRESA SEM EMPREGADOS.	238

IMUNIDADE. PAPEL UTILIZADO NA
CONFECÇÃO DE CAPAS DE LIVROS.
ABRANGÊNCIA. 238

COFINS. ISENÇÃO PARA SOCIEDADES
UNIPROFISSIONAIS. REVOGAÇÃO DA
LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 PELA
LEI N. 9.430/96. 239

IPVA. EMBARCAÇÕES. INEXGIBILIDA-
DE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITU-
CIONALIDADE DE LEGISLAÇÃO DO
ESTADO DO RIO DE JANEIRO. 240

AUTORES

COORDENADOR GERAL DA REVISTA

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

RESPONSÁVEL PELA JURISPRUDÊNCIA DA REVISTA

GUILHERME CEZAROTI

Advogado em São Paulo

Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela USP

Membro do IPT e do Conselho Científico da APET

CLÁUDIA FONSECA MORATO PAVAN

Advogada em São Paulo

ELCIO FONSECA REIS

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG

Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito Milton Campos

Ex-Procurador da Fazenda do Estado de Minas Gerais

Advogado

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO

Doutor em Direito pela PUC/SP

Membro benemérito da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET)

Advogado em São Paulo

ENIO ZAHA

Advogado em São Paulo

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA

Advogada e Professora do Centro de Extensão Universitária (CEU)

GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR

Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Presbiteriana

Mackenzie

Mestrando em Direito pela Universidade de Marília

Pós-graduando em Direito Tributário pelo Ibet

Professor da graduação (UCDB e Uniderp) e da pós-graduação (Uniderp e Unaes) em Direito Tributário e em Direito Constitucional
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)

JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE

Doutor pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP)
Professor Doutor do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Universidade de São Paulo (USP)

Professor da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie
Membro do Conselho Científico da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), do Instituto Brasileiro de História do Direito (IBHD) e do Instituto de Pesquisas Tributárias (IPT/SP)

Advogado em São Paulo

RODRIGO BELEZA MARQUES

Especialista em Direito Tributário na Universidade Presbiteriana Mackenzie
Advogado em São Paulo

RODRIGO CÉSAR CALDAS DE SÁ

LLM Tax Law – King's College University of London

Consultor Tributário em São Paulo

Advogado

RODRIGO DANTAS COÊLHO DA SILVA

Pós-graduado *latu sensu* em Direito Público pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN)

Assessor judiciário do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte

ARTIGOS

O PROJETO DE LEI Nº 536/07 – UMA NOVA TENTATIVA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. A CONTRAMÃO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Elcio Fonseca Reis

1. Introdução

A União Federal pretende criar mecanismos de combate ao planejamento tributário, como forma de, em uma visão distorcida e unilateral do ordenamento jurídico e dos princípios que o informam, dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade.

Neste caminhar, instituiu, em um primeiro momento, a regra que supostamente daria suporte jurídico para o combate aos procedimentos elisivos adotados pelo contribuinte. Isso ocorreu com introdução, pela LC nº 104 de 2001, do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 116.

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A simples leitura do diploma transcrito indica que se trata de norma não auto-executável, o que implica em dizer que seria necessária, para a eficácia plena do dispositivo, a disciplina dos procedimentos necessários por meio de lei ordinária da pessoa titular da competência impositiva. Assim, foi encaminhado o Projeto de Lei nº 536/227, que traz em seu bojo uma nova tentativa¹ de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

1. A primeira tentativa de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, que se deu com a MP nº 66/02, não foi aprovada pelo Poder Legislativo.

Ao contrário da primeira tentativa, que ampliava indevidamente os contornos do dispositivo retro, trazendo conceitos imprecisos e confusos, misturando conceitos de negócio jurídico indireto, abuso de direito, fraude à lei, a atual tentativa se mostra mais serena, mas nem por isso imune a críticas.

Com efeito, prevê o PL nº 536/07:

Art.1º Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nesta Lei.

§ 1º São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a ocultar os reais elementos do fato gerador, de forma a reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar seu pagamento.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica nas hipóteses de que trata o inciso VII do art. 149 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

O projeto de lei deixa claro que não pretende criar uma norma de combate à simulação e à fraude praticada no âmbito fiscal, sendo aplicável apenas às situações outras de dissimulação, de ocultação dos reais elementos do fato gerador.

Novamente incorreu em equívoco o Poder Legislativo, consoante restará demonstrado, confundindo conceitos e ampliando a hipótese prevista na lei complementar.

Neste artigo, pretende-se demonstrar, a par do equívoco do PL acima, a total superação do modelo de combate ao planejamento tributário que se pretende introduzir no Direito Tributário brasileiro, tanto do ponto de vista da Constitucionalidade do modelo, quanto em face das recentes decisões da Corte Européia.

2. Limites da Lei Ordinária que pretende regulamentar o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional

O parágrafo único do artigo 116 do CTN funciona como norma geral de direito tributário, a teor do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal. As normas gerais devem ter como conteúdo

a conceituação e disciplina de matéria própria de uma parte geral do direito tributário, que seja aplicável indistintamente a todos os tributos, tais como: conceito de tributos e suas espécies, conceitos de obrigação tributária (incluindo os critérios de investigação – interpretação), de crédito tributário, de contribuinte, de responsável, modalidades de extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário, garantias do crédito, prescrição, decadência etc.

As normas gerais não impedem que os entes políticos legislem, utilizando-se de competência própria, de modo a oferecer tratamento próprio às matérias ali estabelecidas, observando-se a moldura do Código Tributário Nacional.

Analisando o artigo 1º e seus respectivos parágrafos do PL nº 536, percebe-se que ele extrapola os limites do Código Tributário Nacional, na medida em que afasta os negócios simulados de seu bojo, como se o parágrafo único do artigo 116 não pudesse ser aplicado a tal situação.

A norma contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN apenas reservou, para a lei ordinária, a disciplina dos procedimentos a serem utilizados pelo fisco para a desconsideração dos negócios jurídicos dissimulados. Não se permite, portanto, que a lei ordinária estabeleça quais negócios jurídicos podem ou não ser desconsiderados, excluindo aqueles praticados em fraude, dolo ou simulação.

Dessa forma, há, no PL em questão, evidente vício material que extrapola os limites determinados pela Lei Complementar de normas gerais, o que fere de morte o projeto de lei, uma vez que o conteúdo das normas gerais contidas no CTN representa um limite normativo intransponível para o legislador ordinário, consoante têm decidido os tribunais.²

3. Conceito do direito privado e aplicação restritiva no direito tributário

3.1. A Simulação no direito privado

A simulação no NCC é causa de nulidade do negócio jurídico, não tendo havido qualquer distinção entre a simulação nocente

2. REsp nº 249.262/DF, j. 18.05.2000. Rel. Min. José Delgado. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 60. São Paulo: Dialética, set./ 2000, p. 188.

(aquela que traz prejuízo a terceiros) e a inocente (que não apresenta qualquer prejuízo à terceiros). Assim, o NCC não reconhece a necessidade de dano a terceiros para a nulidade do negócio jurídico. A simulação pode se apresentar sob duas formas: simulação relativa e simulação absoluta.³

Na simulação absoluta há apenas a aparência de negócio jurídico, que de fato é falso, havendo um único negócio jurídico que se simula. O ato absolutamente simulado, segundo a doutrina de Marcos Bernardes de Mello,⁴ é inexistente, na medida em que sequer se mostra presente o elemento volitivo (declaração) necessário para a existência do mesmo.

Todavia, o NCC, tal como o CC de 1916, considera a simulação um vício no campo de validade do negócio jurídico, reconhecendo diferentes graus de nulidade.

Pode-se invocar como exemplo de simulação absoluta a aquisição de notas fiscais para fins de utilização de crédito de ICMS e de IPI ou a aquisição de recibos ou notas fiscais junto a médicos para fins de dedução do IRPF. Ou seja, todos os negócios jurídicos (compra e venda de mercadorias e prestação de serviços médicos) sequer existiram no plano fenomênico, conforme afirma Mello.

Na simulação relativa, por outro lado, há efetivamente o negócio jurídico, que, porém, apresenta uma vontade declarada em desconexão com a vontade real. O que se apresenta é uma ocultação da vontade real (negócio jurídico dissimulado) por meio da vontade declarada (negócio jurídico simulado). A simulação relativa apresenta, então, uma declaração enganosa da vontade, de modo a ocultar o negócio dissimulado.

Percebe-se, pois, que o negócio dissimulado é o negócio real, o que se quis ocultar, e o negócio simulado é aquele que se exterior-

3. Apesar de o direito material não distinguir os efeitos entre a simulação maliciosa e a inocente, é evidente que, no campo do direito processual, isso poderá ser discutido, pois, muitas vezes, faltará à parte interesse de agir a fim de declarar a nulidade de um negócio jurídico em que haja uma simulação inocente. Isso se torna mais evidente levando-se em consideração o princípio da conservação do negócio jurídico, que norteia a teoria das nulidades.

4. Cf. MELLO. *Teoria do fato jurídico* - Plano de Validade. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 156.

rizou por meio da declaração enganosa. Há, por óbvio, ao contrário da simulação absoluta, dois negócios jurídicos, um chamado de negócio jurídico simulado e outro, negócio jurídico dissimulado.

O Novo Código Civil adota a extraversão para os casos de simulação relativa, ou seja, prevê que seja declarada a nulidade do negócio simulado, com a subsistência do negócio dissimulado, se este for válido na substância e na forma.⁵

3.2. Negócio jurídico indireto e simulação

Conforme visto, na simulação relativa ocorre uma dissociação entre a vontade e a declaração – declara-se o que não se deseja, com a finalidade de ocultar o que verdadeiramente se pretende.

Na simulação, o objetivo da vontade real das partes está em contraste com o que decorre da declaração destas, enquanto que no negócio indireto as partes querem efetivamente o negócio que realizam, querem efetivamente se submeter à disciplina jurídica deste, querem os efeitos típicos deste, pois sem estes não alcançariam o objetivo que visam.

Verifica-se, pois, que há uma diferença abissal entre a simulação e o negócio jurídico indireto, pois neste as partes alcançam o fim desejado justamente por meio do negócio adotado e declarado, em face de efeitos decorrentes e de outros ulteriores, enquanto na simulação, para alcançar determinado fim, as partes falseiam, declaram o que não corresponde à vontade delas.

3.3. A fraude à lei

A fraude à lei constitui uma categoria do gênero violação ao ordenamento jurídico. O agente não pratica atos contrários à forma literal com que determinada regra legal está expressa, mas consegue, de maneira indireta, atingir o resultado indesejado que a norma fraudada visa evitar.

5. BRASIL. *Novo Código Civil*, p.18. Art. 167 do NCC: “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.”

Percebe-se que a fraude à lei é uma violação indireta ao ordenamento jurídico – há uma norma imperativa cuja incidência se quer evitar e outra norma de direito, a qual servirá de suporte à conduta que será praticada.

Por isso, analisado isoladamente o ato praticado em fraude à lei, este se aparenta verdadeiro e válido. O agente quer efetivamente praticá-lo e submete-se às suas conseqüências normais. O problema é que essas conseqüências estarão produzindo o mesmo resultado que o sistema procura evitar, ou seja, estará produzindo o resultado desejado pela parte, mas contornando a incidência da norma imperativa.

Para que seja detectada a ocorrência da fraude à lei é importante investigar o resultado alcançado pelo agente ao praticar o ato jurídico, a fim de saber se ocorreu de fato violação indireta à norma por meio de atos aparentemente lícitos, uma vez que para atingir determinado resultado, o fraudador utiliza-se de atos que a lei permite ou não proíbe, afastando incidência da norma fraudada, apesar de os efeitos do ato praticado serem os mesmos que a lei fraudada visa afastar.

Na fraude à lei, a conduta é realizada sob o amparo de uma lei (norma de cobertura), visando contornar os efeitos decorrentes da aplicação de outra lei (norma fraudada).

As partes, dessa forma, sujeitam-se totalmente aos efeitos e à disciplina jurídica da norma de cobertura, evitando a incidência da norma fraudada. Isso acontece especialmente nos sistemas jurídicos em que há a prevalência da forma sob o conteúdo, em face do princípio da segurança jurídica.

Na fraude à lei, contorna-se a aplicação da norma imperativa, violando-a indiretamente, em sua finalidade. A figura da fraude à lei está prevista no artigo 166, inciso VI, do Código Civil vigente,⁶ e pode ser definida como uma espécie de violação da norma jurídica, uma vez que o agente, ao realizar determinado negócio jurídico, assim o faz de modo a evitar a incidência de determinada norma im-

6. BRASIL. *Novo Código Civil*, p. 17. “Art. 166 – É nulo o negócio jurídico quando: [...] VI – tiver por objetivo fraudar norma imperativa”.

perativa aplicável, utilizando-se, para tanto, de outra norma, com o intuito de alcançar o resultado vedado. Não há violação direta da lei, contorna-se a sua incidência.

Utilizando-se de uma norma de cobertura, o agente, ao praticar um ato em fraude à lei, choca-se com uma norma proibitiva ou imperativa que lhe impõe determinada obrigação, que tanto pode envolver a prática de determinado ato, ou sua inação, como a determinação de que o ato seja praticado sob uma determinada forma.

Vale dizer que o ato praticado em fraude à lei pressupõe a utilização de um meio jurídico que, embora legal e fundado em outra norma, tem por objetivo a violação ou desvio de uma norma imperativa, aplicável ao caso concreto.

O jurista Sérgio Fichtner Pereira,⁷ lecionando acerca do tema, nos ensina que o ato praticado em fraude à lei, se analisado isoladamente, estaria em perfeita consonância com a lei. A validade aparente desse ato deve-se ao fato de este ser realizado com base em uma norma de direito que vai servir de fundamento para a conduta praticada, evitando-se a incidência de uma norma imperativa.

Pontes de Miranda também corrobora com esse entendimento, ao afirmar que:

A fraude à lei consiste, portanto, em se praticar o ato de tal maneira que eventualmente possa ser aplicada outra regra jurídica e deixar de ser aplicada a regra jurídica fraudada. Aquela não incidiu, porque incidiu essa; a fraude à lei põe diante do juiz o suporte fáctico, de modo tal que pode o juiz errar. A fraude à lei é infração da lei, confiando o infrator em que o juiz erre. O juiz aplica a sanção, por seu dever de respeitar a incidência da lei (= de não errar).⁸

Humberto Theodoro Júnior, comentando o artigo 166, inciso VI, do Código Civil, revela que a fraude à lei ocorre no seio dos negócios jurídicos indiretos, não importando para a sua caracteri-

7. PEREIRA, R. *A fraude à lei*, p.22.

8. *Tratado de Direito Privado: Parte Geral*. v. 1. Campinas: Bookseller, p. 50-51.

zação qualquer elemento volitivo, pois, por ser a mesma objetiva, é irrelevante o propósito de se fraudar preceito legal imperativo:

Ela (a nulidade) ocorre também quando se dá a prática da fraude à lei, que consiste na utilização de meios indiretos, com que se intenta aparentar a conformidade do negócio com a ordem jurídica, enquanto o que realmente se quer alcançar é o que a lei não permite.

[...]

A nulidade por fraude à lei é objetiva, não depende da intenção de burlar o mandamento legal. As licitudes, diretas ou indiretas, independem da postura subjetiva do agente. Se a contrariedade à lei de fato ocorreu, pouca importa saber se o infrator teve ou não o propósito de fraudar o preceito legal.⁹

A leitura dos comentários formulados por Theodoro Jr. pode levar à errônea conclusão de que somente as normas proibitivas são fraudáveis, o que excluiria as normas de tributação.

Tal assertiva, todavia, não se verifica, nos tempos modernos, porquanto não há dúvida de que é fraudável toda e qualquer norma cogente, ou seja, normas jurídicas que incidem desde que ocorra o suporte fático, independentemente da vontade daquele que praticou o fato impositivo, que não pode se imiscuir aos efeitos decorrentes da subsunção.

Alguns autores pretendem que só as leis proibitivas podem ser fraudadas. Estariam fora da classe das leis cogentes fraudáveis as leis impositivas [...] Se a lei impositiva tem por fim algum resultado, nada obsta a que se inclua na classe das regras jurídicas fraudáveis, pois que o é. As leis de tributação são frequentemente expostas à fraude. Demais, as regras jurídicas impositivas não raro se podem formular de modo proibitivo, e vice-versa, - o que apaga, no plano lógico, até certo ponto, a distinção. O que imposta é fixar-se qual o resultado que, na lei, se tem por fito (o resultado principal, não os secundários).

9. THEODORO JUNIOR. *Comentários ao Novo Código Civil: livro III: dos fatos jurídicos. Negócios jurídicos: arts. 138 a 184, v. 3, t. 1.* São Paulo: Forense, [s.d.], p. 443.

[...]

Todos sabemos que o problema ocorre no plano das regras jurídicas cogentes e não só, como se pensava, no plano das regras jurídicas proibitivas.¹⁰

Apesar de a fraude à lei ser um instituto típico do direito civil, esse instituto vem sendo muito utilizado no âmbito do direito tributário. Marco Aurélio Greco define a figura no campo tributário como sendo a conduta do contribuinte de frustrar a aplicação da lei tributária mediante a utilização de uma *norma de cobertura* que protegeria a conduta realizada. Nessa figura haverá uma norma contornada (de que resulta o ônus tributário) e uma norma de cobertura (de que resulta menor ônus) que o contribuinte invocaria e sob cuja incidência pretende-se ver alcançado.¹¹

Bernardo Ribeiro de Moraes¹² conceitua o termo fraude fiscal de maneira ampla, entendida como toda ação ou omissão que tenha a finalidade de violar indiretamente a norma tributária, evitando, reduzindo ou retardando a obrigação fiscal.

Não se pode confundir a fraude à lei com o negócio jurídico indireto como faz parte da doutrina, especialmente aqueles que vêem o negócio jurídico indireto como meio de burlar a incidência da norma de tributação, em verdadeiro atentado à lei.

Isso porque, consoante a lição de Tullio Ascarelli, o negócio jurídico indireto pode ou não ser considerado um negócio fraudulento, consoante os fins visados pelas partes. Assim, o negócio jurídico indireto em fraude à lei (fraudulento – ilícito) é espécie de que é gênero o negócio jurídico indireto.

Helena Tôres não discrepa ao afirmar que:

Por tudo isso, não é correto dizer que todo negócio jurídico indireto é negócio viciado por simulação relativa. Para que assim fosse, ter-se-ia que demonstrar o pacto de simular, o que no contrato indireto não

10. *Ibidem*, p. 46.

11. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58.

12. *Compêndio de direito tributário*, v. 2. São Paulo: Forense, 1997, p. 613.

existe. No negócio indireto, ele revela-se tal como aparece, com tipo e causa plenamente conhecidos. E não se confunde com fraude à lei, porquanto não seja criado sem causa, apenas para evitar a aplicação da lei imperativa.¹³

Dessa forma, verifica-se que para a apuração da diferença existente entre o negócio indireto e a fraude à lei, devemos levar em conta os fins visados consensualmente e indiretamente pelas partes contratantes do negócio, ou seja, deve-se apurar quais teriam sido os motivos comuns a todas as partes para se avaliar a licitude ou não do negócio, nos exatos termos do artigo 166, inciso III, do NCC, na medida em que, sendo ilícito o motivo determinante do negócio, o negócio realizado é nulo.¹⁴

A ilegitimidade do negócio não recai sobre a causa típica do negócio adotado pelas partes; recai sobre o objetivo último concretamente visado pelas mesmas; é, contudo, juridicamente relevante, porquanto podem ser anulados os negócios cujos motivos comuns a todas as partes sejam ilícitos (art. 166, inciso III, do Novo Código Civil).

O negócio indireto será lícito ou fraudulento conforme o fim visado pelas partes, se lícito ou ilícito, ou seja, se houver, ou não, proibição por parte do ordenamento jurídico quanto ao fim visado ou quanto à causa determinante (art. 166, III, do NCC). Ou seja, se o resultado não for, de *per sí*, ilícito, deverão ser observadas as normas determinadas a esse contrato, mesmo que as partes visem alcançar o fim por meio de um negócio indireto, mantendo-se, entretanto, como válido o negócio realizado pelas partes.

Ascarelli¹⁵ explica de forma irrefutável o campo de investigação do negócio jurídico em fraude à lei, como sendo, apenas, aquele em que as normas jurídicas não se limitem a disciplinar determinado resultado, mas que levem em consideração o resultado prático

13. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: RT, 2003, p. 165.

14. BRASIL. *Novo Código Civil*, p. 17. "Art. 166 – É nulo o negócio jurídico quando: [...] III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito";

15. ASCARELLI. *O negócio indireto: problemas das sociedades anônimas e direito comparado*, p. 181.

visado pelas partes, independentemente dos meios e procedimentos utilizados; e, por isso, na aplicação dessas normas, deve-se considerar o fim visado pelas partes e não apenas a causa típica do negócio adotado. Há outras, entretanto, que têm em vista somente o instrumento jurídico, sem curar dos fins para que seja utilizado no caso concreto. A validade do negócio quanto a seus fins indiretos deve ser examinada, ante as normas da primeira categoria.

Trata-se, com efeito, de normas que têm em conta o resultado concreto alcançado, embora indiretamente, pelo negócio. É por isso que os fins visados – consensualmente, embora indiretamente – pelas partes, devem ser levados em conta. Tal consequência coaduna-se com o princípio de se deverem levar em conta os motivos comuns a todas as partes (art. 166, inciso III, do NCC) na avaliação da licitude do negócio.

Portanto, para verificar se há negócio jurídico indireto em fraude à lei, deve-se atentar para a norma que pretensamente estaria sendo fraudada pelo negócio indireto.

Se a norma estabelecer a incidência independentemente do conteúdo, ou seja, em face do resultado prático, dos efeitos decorrentes do ato, haverá negócio em fraude à lei. Caso a norma não proíba determinada conduta, não imponha a adoção de outra conduta e não haja motivo determinante ilícito na causa do negócio jurídico indireto, não se poderá dizer que houve negócio indireto em fraude à lei – é o que se infere da brilhante lição de Túllio Ascarelli.

Por fim, consoante a lição de Humberto Theodoro Júnior,¹⁶ não se deve buscar a fraude à lei via interpretação analógica ou

16. THEODORO JUNIOR. *Op. cit.*, p. 443. Cf. “É importante, todavia, evitar a interpretação analógica ou extensiva em matéria de fraude à lei. É preciso que, por via indireta, chegue exatamente a contrariar algum mandamento de ordem pública. As normas que restringem direitos são sempre de interpretação restritiva. Não cabe ao intérprete alargar esse tipo de regulação. É preciso que a própria norma restritiva traga em si o sentido de impedir, de qualquer maneira, determinado efeito, seja direta ou indiretamente. Quando apenas se proíbe um tipo de contrato nem sempre se quer impedir outros que, eventualmente, cheguem a resultado análogo. A fraude à lei, portanto, reclama interpretação primeiro da norma que se supõe fraudada, para se concluir sobre se contém restrição apenas a um tipo de contrato ou a toda e qualquer negociação acerca de determinado bem.”

extensiva e não se pode ampliar a interpretação de normas que restringem direitos, entre as quais as normas cogentes que excluem do particular a liberdade de regular os efeitos das condutas por ele adotadas.

3.4. O abuso de direito

A admissão do abuso do direito tem sido fundada na necessidade de se respeitar os direitos de terceiros, quando o titular do direito exercido o exerce de modo a exceder, desvirtuá-lo das normas éticas ou até mesmo fugir ao fim preconizado pela norma jurídica.

Não há dúvida de que o abuso de direito é visto pela doutrina civilista como fonte da obrigação de indenizar. Todavia, há uma forte corrente que vincula a responsabilidade a uma consciência da ilicitude, ou seja, a vontade na produção do dano deve existir para que surja o direito à reparação do dano (corrente subjetivista), ao passo que, para a corrente objetiva, a responsabilidade civil é extraída pura e simplesmente do resultado danoso e eticamente indesejável.¹⁷

Theodoro Júnior, dissertando a respeito do abuso de direito e das correntes que o informam, apresenta consistente estudo em que

17. *Idem*, p. 116-117.

"A origem do tratamento doutrinário do abuso de direito se deu, sem dúvida, como forma de repressão a condutas intencionalmente desviadas dos padrões exigidos pela consciência social. Foi assim que, desde o princípio se instituiu sanção para o titular do direito que o exercia com a "intenção de prejudicar alguém", a sanção essa que consistia no dever de indenizar o prejuízo injustamente causado a outrem, e que se justificava pela construção científica da *teoria da emulação*.

O abuso de direito, dentro da ótica da *teoria da emulação*, reclamava a conjugação dos seguintes requisitos: a) exercício de um direito; b) que desse exercício resultasse dano a terceiro; c) que o ato realizado fosse inútil para o agente; d) que a realização fosse determinada exclusivamente pela *intenção de causar um dano a outrem*.

[...]

Surgiu, contudo, em princípios do século XX, a tese de que o abuso de direito poderia prescindir da intenção maliciosa do agente e configurar-se apenas pela objetividade do comportamento nocivo, despido de si mesmo de um fim sério e legítimo. Seu principal arauto, SALEILLES, definiu-o como "o ato que vai contra sua destinação econômica ou social, abrindo possibilidade de responsabilizar-se o agente que causasse dano independentemente de sua vontade.

defende a positivação pelo ordenamento jurídico vigente da teoria subjetiva do abuso de direito, e o faz com base nos seguintes e relevantes fundamentos:

Nosso direito positivo atual não dá ensejo a dúvidas: adotou claramente a orientação preconizada pela teoria subjetivista do abuso de direito. Primeiro definiu o ato ilícito absoluto, como fato humano integrado pelo elemento subjetivo (culpa) (art. 186). Em seguida, qualificou, de forma expressa, o exercício abusivo de direito como um *ato ilícito* (art. 187).

[...]

Em nosso ordenamento jurídico, destarte, é o elemento intencional, consistente no *animus nocendi* (intenção de prejudicar que provoca a transformação de um direito em *ato ilícito*), ou pelo menos o elemento subjetivo culpa *lato sensu*.¹⁸

Essa conclusão, todavia, não nos parece ser a mais acertada, visto que o Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal divulgou o enunciado 37, que trata da responsabilidade por abuso de direito, entendendo que o ordenamento jurídico vigente teria acolhido a teoria objetiva do abuso de direito, não sendo, portanto, relevante o elemento subjetivo. Eis o texto do enunciado 37: “A responsabilidade civil decorrente do abuso de direito independe de culpa, e fundamenta-se somente no critério objetivo-finalístico.”¹⁹

Não bastasse o entendimento manifestado pelo Centro de Estudos, por meio do Enunciado 37, aparentemente o raciocínio jurídico de Humberto Theodoro Jr. encontra-se viciado, porquanto o fundamento relevante adotado, para a conclusão de que o ordenamento vigente consolidara a teoria subjetiva do abuso de direito, decorre do fato de que o artigo 187 do Código Civil estabelece que o abuso de direito é ato ilícito.

Avança seu raciocínio estabelecendo a conexão entre a culpa, o ato ilícito e o abuso de direito, com base no fato de o Código Ci-

18. THEODORO JUNIOR. *Comentários ao Novo Código Civil*: livro III: dos defeitos dos negócios jurídicos ao final do Livro III: arts. 185 a 232, v. 3. t. 2. p. 118-119.

19. *Apud*. THEODORO JUNIOR. *Idem*, p.119.

vil estabelecer que é necessária a presença do elemento culpa para que determinado ato jurídico seja considerado um ato ilícito. Dessa forma, essa premissa implicaria reconhecer que o abuso de direito somente seria ato ilícito conquanto praticado com culpa. Tanto que define os seguintes requisitos para a configuração do abuso de direito:

Partindo da definição legal do exercício abusivo de um direito como ato ilícito (art. 187), teremos os seguintes requisitos como necessários à sua configuração:

- a) conduta humana;
- b) existência de um direito subjetivo;
- c) exercício desse direito de forma emulativa (ou, pelo menos, culposa);
- d) dano para outrem;
- e) ofensa aos bons costumes e à boa-fé; ou
- f) prática em desacordo com o fim social ou econômico do direito subjetivo.²⁰

Ocorre, porém, que essa não parece ser a leitura acertada do Código Civil. Embora seja correto que ambos os dispositivos (art. 186 e 187) se encontrem tratados no título III – Dos Atos Ilícitos – do Código Civil vigente não se pode entender que para que ocorra o ato em abuso de direito esteja presente, pelo menos, a culpa do agente. Isso porque o artigo 187 o que faz é equiparar uma conduta objetiva (independentemente da intenção do agente ou da culpa deste na prática do ato) como sendo ato ilícito. Tanto que, segundo o Código Civil: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

Ou seja, o Código Civil estabelece que o abuso de direito também é um ato ilícito, o qual está definido no artigo 186 como “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.”

20. *Idem, Ibidem.*

Na verdade, o Código não adota a teoria subjetiva para a caracterização do abuso de direito, o que ele faz é incluir estes na categoria dos atos ilícitos para fins de indenização, equiparando-os, apenas para este fim.

Assim, criam-se duas categorias de atos ilícitos: a primeira, definida no artigo 186, em que a culpa é elemento integrante; e a segunda (art. 187), estritamente objetiva, fundada na conduta contrária à boa-fé e aos bons costumes, exercida extrapolando os limites impostos pelo fim econômico ou social.

A teoria do abuso de direito tem evoluído sensivelmente nos últimos séculos. Hoje é encontrada, no direito germânico, uma posição mais atual a respeito do abuso de direito, a qual estabelece uma vinculação entre o exercício do direito e o princípio da boa-fé.

Não há espaço, nos tempos atuais, para se entender o abuso de direito apenas quando houver o exercício de direito sem interesse próprio, mas apenas com o intuito de prejudicar outrem. Essa posição, já ultrapassada, tencionava relegar o abuso de direito ao campo da responsabilidade civil.

Pedro Baptista Martins, invocando a lição de Cornil, segundo a qual o direito deve desempenhar uma função de harmonia social, não podendo os interesses individuais e o exercício de direitos ínsitos à liberdade produzirem um desequilíbrio social.

Assim, a teoria do abuso do direito aparece como um temperamento geral ao rigor do direito formulado, autorizando a repressão do exercício de um direito subjetivo quando as conseqüências nocivas desse exercício lhe imprimem um caráter anti-social, sem que seja, para isso, indispensável à investigação do elemento intencional.²¹

Fernando Augusto Cunha de Sá, encerrando a discussão a respeito do abuso do direito e sua desvinculação do comportamento do agente, assume que aquele está intimamente relacionado ao desvirtuamento do fundamento axiológico do direito.²²

21. *O abuso do direito e o ato ilícito*, p. 171-172.

22. *Abuso de direito*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 456.

3.5. O abuso de direito e a fraude à lei

Em tese, a confusão entre os institutos justifica-se na medida em que a atuação com abuso de direito não representa, na aparência do comportamento realizado, uma atuação sem direito; também a atuação em fraude à lei se conforma externamente com a letra da norma fraudada, mas se rebela, no seu íntimo, com o espírito da mesma norma.

O ato em fraude à lei é uma das espécies do gênero que o ato abusivo constitui. O autor da fraude abusaria do direito (*vertrags-freiheit*) que a ordem jurídica lhe reconhece de celebrar livremente os negócios que muito bem quiser e entender como mais conformes com os seus interesses.

Enquanto o ato abusivo somente põe em causa a norma jurídica que qualifica como possível ou autorizado determinado comportamento em termos de direito subjetivo, no ato fraudulento é preciso distinguir a norma jurídica cuja específica proibição é por ele violada e a outra norma jurídica que serviu de instrumento à fraude, utilizada como norma de cobertura para aquele.

Para Fernando Augusto Cunha de Sá,²³ o abuso se apresenta como comportamento que preenche a forma do direito subjetivo de que o ato praticado se diz exercício, sendo que é em relação ao fundamento axiológico de tal direito que esse se mostra contrário.

Pontes de Miranda salienta que “o que se passa com a fraude à lei parece-se, porém não se identifica com o que se passa com o abuso do direito. Ali, usa-se, irregularmente, a autonomia privada; aqui, exerce-se, irregularmente, o direito.”²⁴

Para Pedro Baptista Martins:

[...] o ato abusivo atenta diretamente contra o espírito da lei, desviando-a de sua finalidade econômica ou social, ao passo que o ato convencido de fraude só indiretamente realiza esse atentado. Aquele que age em fraude à lei, pondera com razão Desbois, procura uma engenhosa e às

23. CUNHA DE SÁ. *Op. cit.*, p. 534.

24. MIRANDA, Pontes de. *Op. cit.*, p. 49.

vezes complicada combinação de meios, para atingir, por vias oblíquas, o fim proibido pelo legislador. O que abuso de seu direito, ao contrário, não recorre a expedientes nem a dissimulações. Vai diretamente ao fim visado, não se atendo à preocupação de contornar os obstáculos que lhe opõem os interesses de terceiros.²⁵

Tem-se que no ato abusivo há o exercício do direito de forma excessiva desvirtuando sua finalidade, sem a observância dos preceitos da boa-fé ou dos bons costumes, ou seja, abusa-se do direito subjetivo, ao passo que, na fraude à lei, há duas normas jurídicas que retratam a situação fática: uma é utilizada como norma de cobertura, permitindo a prática do negócio jurídico e dando ensejo aos efeitos pretendidos pelas partes, e outra (fraudada), cogente, impõe ou proíbe determinado ato e, por conseqüência, atribui efeitos ao pressuposto fático, efeitos esses que também são imperativos e não podem ser excluídos ou modificados pela vontade das partes.

Em resumo: o abuso ocorre por ocasião do exercício de um direito subjetivo, por violação ao valor (*axio*) que fundamenta o direito; a fraude à lei apresenta-se pelo não cumprimento de um dever legal imperativo, imposto pelo ordenamento jurídico e ao qual o ato (negócio jurídico) deveria se submeter.

4. A dissimulação é hipótese de simulação – A invalidade da previsão excludente contida no PL nº 536 – A atual orientação da Corte Européia

Vimos que o direito privado adota o conceito de dissimulação como hipótese apenas de simulação relativa, em que há dois negócios jurídicos um real (dissimulado) e outro ficto (simulado).

O parágrafo único do artigo 116 do CTN trata expressa e unicamente do negócio dissimulado, ou seja, dos negócios jurídicos praticados de forma simulada, não sendo possível a interpretação elastérica de que a norma estaria consagrando um norma geral antielisiva, a qual poderia, respeitado o procedimento previsto na lei

25. MARTINS, P. *O abuso do direito e o ato ilícito*, p. 122.

ordinária, desconsiderar, apenas para fins tributários, os negócios jurídicos praticados de forma lícita, real e verdadeira.

Esta é a interpretação dada pela Procuradoria Geral da República, em parecer da lavra do Procurador Geral Dr. Cláudio Fonteles,²⁶ que assevera:

Como já mencionado anteriormente, o propósito da norma ora hostilizada é o de impedir a evasão fiscal, razão pela qual permite a desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de mascarar a efetiva ocorrência de fato gerador ou a natureza de elemento constitutivo da obrigação tributária.

Cumprindo ainda esclarecer que o planejamento tributário – processo de escolha da ação ou omissão que visa à economia de tributos – e à prática da elisão fiscal – conduta lícita que impede o surgimento da obrigação tributária – não estão ameaçados pela norma do parágrafo único do art. 116 do CTN; pois tanto um quanto o outro ocorrem em momento anterior à ocorrência do fato gerador; e a norma em questão trata da possibilidade de desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado posteriormente ao fato gerador, como o propósito de dissimular sua ocorrência.

Assim entende-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar n. 104/2001 constitui norma antievasiva, que pretende coibir a evasão fiscal nas suas mais variadas formas.

O PL, ao pretender a sua não aplicação às hipóteses de simulação, induzindo o intérprete a considerar que o parágrafo único do artigo 116 não trataria da simulação relativa, mas à hipótese de elisão fiscal, o fez de forma indevida, pois, no direito vigente, dissimular é o mesmo que simulação relativa, e esse é o campo de atuação da regra contida no CTN, conforme a correta interpretação dada pela PGR.²⁷

26. Parecer n. 2.737/CF proferido na ADIN nº 2446-9/600 – DF, em 27.9.2004.

27. A leitura do dispositivo leva à convicção de que foi desrespeitada a LC nº 95/98, especialmente o art. 11, III, c, ao estabelecer que os parágrafos destinam-se a complementar a norma enunciada no *caput* ou a estabelecer exceções à regra nele descrita.

Admitindo a hipótese de que a regra contida no CTN não diga respeito à simulação relativa, mas que seja a tentativa de criar uma verdadeira norma antielisiva, esta fadaria à inconstitucionalidade, pois seria a tentativa de tributação por analogia.

Isso porque, como visto acima, tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são hipóteses de nulidade do negócio jurídico, ou seja, este é tido por não apto a produzir quaisquer efeitos jurídicos, logo não há o que ser reclassificado, nem mesmo para efeitos meramente fiscais, porquanto não existem dois negócios jurídicos – um real e outro ficto –, há apenas um, e se desse negócio não resulta em nascimento de obrigação tributária, sua nulidade muito menos poderá implicar em fato gerador.

Sacha Calmon, em palestra proferida no IX Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário, sob o tema *A concorrência entre os sistemas tributários do ponto de vista da segurança jurídica e da proteção da confiança*, revelou que a legislação pátria anda na contramão das decisões recentes da Corte Européia, que vem afastando a possibilidade de serem estabelecidas de antemão normas gerais antielisivas, tal como se instituiu no Brasil.

Esclarece que, na Espanha, a norma geral antielisão tem como base o instituto da fraude à lei – o que, consoante demonstrado acima, é totalmente inaplicável ao ordenamento vigente. A aplicação da norma geral na Espanha, como relata César Novoa, apenas trouxe desigualdade, injustiça e insegurança, tendo sido confundida, na maior parte das vezes, com casos em que haveria simulação e fraude direta à lei, criando uma verdadeira insegurança aos negócios jurídicos que eram, sem limitação de controle, desconsiderados.²⁸

Relata ainda que a Corte Européia vinha desconsiderando a existência de normas internas de combate ao planejamento tributário, ao argumento de que tais normas quebram a concorrência e instauram a desigualdade, ferindo princípios básicos do direito comunitário, da liberdade de tráfego de bens, de pessoas, da pos-

28. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A concorrência entre os sistemas tributários do ponto de vista da segurança jurídica e da proteção da confiança. In: *Revista Internacional de Direito Tributário*. Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, jul/dez 2005, p. 87-94.

sibilidade do cidadão comunitário estabelecer seu domicílio e seus negócios em qualquer país da Comunidade Européia sem restrições, diretas ou indiretas.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Européia apresenta dois casos de invalidação de normas anti-elisivas específicas. O primeiro caso foi no caso *Lankhorse/Hohorst*, de 2002, e o segundo caso *Lasteyrie du Saillant*, de 2004. Este segundo caso decorre de um dispositivo da lei francesa, e no relato que a Corte Européia faz, o problema é o seguinte: o Tribunal francês local cessa a causa e remete à Corte para que ela dê uma decisão sobre se o dispositivo está ou não conforme o direito comunitário; depois dessa decisão, a Corte remete ao Tribunal originário para que ele decida. O dispositivo impugnado é este, o do art. 167, bis: “os contribuintes que tenham tido o domicílio fiscal na França durante pelo menos seis dos últimos dez anos, são tributáveis à data da transferência de seu domicílio fiscal para fora da França pelas mais valias verificadas sob direitos sociais referidos no art. 160. A mais valia é determinada pela diferença apurada, segundo as regras dos artigos (...) entre o valor dos direitos sociais à data da transferência do domicílio para fora da França e o seu preço de aquisição, pelo contribuinte, ou em caso de aquisição a título gracioso, o seu valor considerado para determinação dos direitos de transmissão.”

Este imposto sobre as mais valias é mais ou menos parecido com o imposto sobre ganhos de capital [...] mas só incide quando há a realização, quando eu efetivamente realizo. Então, o dispositivo francês, em suma, é o seguinte: ainda que não realizado, se se mudar da França incide o imposto como antecipação. Para simplificar as coisas, a Corte Européia entendeu que este dispositivo da lei francesa era inaplicável diante do direito comunitário, porque impedia o livre trânsito de pessoas e – no caso se tratava de uma empresa – de um local para outro dentro da comunidade, havendo desigualdade entre aquele que ficava na França e aquele que optasse por ter domicílio noutra estado membro da comunidade, instaurando-se aí uma odiosa restrição à igualdade e prejudicando, evidentemente, a concorrência, porque as empresas que se transladassem da França (que por sinal é o país que tem a maior carga fiscal da comunidade) sofreriam essa sanção.²⁹

29. *Idem, Ibidem.*

Com efeito, percebe-se que mesmo as leis específicas de combate ao planejamento tributário estão sendo afastadas pela Corte Européia por serem ofensivas aos princípios do direito comunitário, tais como o princípio da liberdade, da livre iniciativa, da concorrência e da liberdade de tráfego.³⁰

Não há dúvida de que estabelecer normas gerais anti-elisivas totalmente abertas, se mostra, além de inconstitucional, um contrassenso, na medida em que as mais recentes decisões da Corte Européia demonstram que a concorrência não pode ser impedida ou maculada por normas fiscais injustas e não razoáveis e que não levem em conta a boa-fé do contribuinte.

No direito tributário não se admite a utilização de analogia para fins de criação de tributo, envolvendo tanto a questão da delimitação do tipo tributário, quanto o fenômeno da subsunção. Daí se conclui que não é possível uma re-classificação dos negócios jurídicos para enquadramento em conceito normativo tributário.

5. Conclusão

O PL nº 536 extrapola os limites do Código Tributário Nacional, pois ao invés de limitar a disciplina dos procedimentos para a desconsideração de negócios jurídicos praticados dissimulada-

30. Pode-se mencionar ainda, conforme informa Sacha Calmon, o caso Landkhorste/Hohorst, de 2002, que tratada de uma empresa alemão controlada por empresa situada nos Países Baixos e que era controlada por uma holding também estabelecida nos Países Baixos. A sociedade alemã contraiu mútuo junto a empresa holandesa e remeteu em pagamento juros, despesa considerada como dedutível do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Todavia, a lei alemã estabelecida que somente seria possível a dedução entre empresas alemãs e desde que o empréstimo de dinheiro de sócio se fizesse em condições mais favoráveis do que o mútuo no mercado bancário. A empresa alemã teve prejuízo no exercício. O prejuízo fiscal na Alemanha de um exercício é transformado em crédito de trinta por cento no exercício seguinte para dedução do IRPJ. Ocorre que no caso o crédito não foi considerado, pois foi desconsiderada a despesa dedutível, tendo sido considerada como distribuição disfarçada de lucros, tendo sido tributada a 'despesa dedutível' em trinta por cento. A operação articulada pela sociedade alemã que era nitidamente uma operação de planejamento tributário foi considerada abusiva e tributada como distribuição disfarçada de lucros, entretanto a Corte Européia considerou esta decisão ofensiva à legislação comunitária, validando, por conseguinte, o planejamento tributário da sociedade alemã. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 87-94).

mente, tenta criar uma hipótese de desconsideração dos negócios jurídicos que não se reduz à da simulação relativa, conforme regra expressa prevista no CTN.

Além de se mostrar imprópria e confusa a tentativa de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, qualquer intenção de introduzir uma norma antielisiva se mostra superada diante da posição doutrinária e jurisprudencial da Corte Européia.

No âmbito interno, a introdução de uma norma antielisão, além de se mostrar na contramão da tendência mundial de superação das normas de combate ao planejamento tributário, mostra-se totalmente incompatível com o ordenamento jurídico em vigor.

Isso porque, caso a norma antielisão pretenda introduzir o instituto da fraude à lei no direito tributário, esta se mostrará inconstitucional, porquanto, consoante restou demonstrado em capítulo anterior, a fraude à lei aplicada ao Direito Tributário importaria em negar vigência ao princípio da liberdade, consagrado na Carta Federal, sendo, inclusive, cláusula pétrea.

Também se mostra impossível a utilização da norma antielisão por meio da aplicação da teoria do abuso de direito, uma vez que a caracterização de abusivo do direito pelo contribuinte implicaria nulidade do negócio jurídico, nos termos do Código Civil vigente, o que nulificaria todos os atos e os efeitos dele decorrentes.

Ocorre que, como já esclarecido, não há mais de um negócio jurídico que pudesse como acontece na simulação em que o negócio nulo é o simulado, mas não se esconde o negócio real (dissimulado) que sobrevive e pode ser objeto de tributação pelo fisco.

Verificam-se, em ambos os casos, fraude à lei e abuso de direito, que a sanção imposta pelo ordenamento jurídico é a nulidade do negócio jurídico, não sobrevivendo qualquer ato ou negócio ou efeito, que pudesse ser tributado pelo fisco.

Dessa forma, torna-se impossível a utilização de qualquer instrumento de controle ao planejamento tributário que pretende introduzir no Direito Tributário brasileiro os institutos da fraude à lei e do abuso de direito, para fins de desconsideração de negócios jurídicos lícitamente estruturados, somente sendo possível a tributação via analogia, o que é impossível no ordenamento vigente, em face do princípio da legalidade estrita e da especificidade conceitual.

A INCONSTITUCIONALIDADE E A ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, A CARGO DOS MUNICÍPIOS, INCIDENTE SOBRE OS SUBSÍDIOS DOS EXERCENTES DE MANDATO ELETIVO MESMO APÓS A EDIÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 E DA LEI Nº 10.887/04

Glauco Lubacheski de Aguiar

1. Introdução

O objetivo deste trabalho é demonstrar a inconstitucionalidade e a ilegalidade da exigência da contribuição previdenciária, a cargo dos Municípios, incidente sobre os subsídios pagos aos exercentes de mandato eletivo municipal – prefeitos, vice-prefeitos, vereadores e secretários –, mesmo após o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, que alterou o artigo 195, da Constituição Federal de 1988.

A escolha do tema aqui tratado deve-se a vários fatores, especialmente em virtude de casos concretos ocorridos no dia-a-dia da atividade advocatícia. Além disso, também decorre da inexistência de trabalhos específicos acerca do tema na doutrina jurídico-tributária nacional. Por fim, as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, quando instado a se manifestar sobre o assunto, *permissa maxima venia*, carecem de fundamentos jurídicos sustentáveis, especialmente frente aos ditames constitucionais disciplinadores da tributação.

Sendo assim, os critérios jurídicos atualmente considerados para o deslinde de situações concretas relativas ao tema devem ser repensados, de modo que se revela importante o estabelecimento de uma fundamentação mais consistente para a elucidação desses problemas. Para tanto, como será possível perceber adiante, as regras constitucionais atinentes ao caso serão analiticamente examinadas, visando atingir a finalidade pretendida.

Por fim, vale consignar que este trabalho não pretende esgotar o tema, mas, contrariamente, intenciona impulsionar sua discussão, animando o debate a seu respeito, em especial porque incontroversa a dificuldade financeira pela qual passam os municípios

brasileiros. Dessa forma, esta é uma análise que vai além da seara jurídico-tributária, alcançando, em verdade, importância em âmbito econômico-financeiro para as municipalidades, como resultado da possibilidade de considerável redução em suas despesas públicas, bem como quanto à restituição daquilo que foi indevidamente pago.

Ainda, é importante deixar claro que o cerne deste trabalho é, exclusivamente, o comando contido no artigo 195, inciso I, alínea a, da Constituição de 1988. Em conseqüência, analisar-se-á a validade – constitucional e legal – das disposições normativas respeitantes ao caso, bem como do próprio ato concreto de cobrança da contribuição previdenciária em questão, com o enfoque dirigido aos subsídios pagos aos exercentes de mandato eletivo municipal.

Esta explicação inicial é necessária, pois sabe-se que corriqueiramente instauram-se confusões em torno do assunto *contribuições*. Inclusive, conforme se tem notícia, muitas decisões judiciais a respeito dessa contribuição previdenciária em estudo têm sido proferidas com sustentação em dispositivos legais que a ela não se referem, como será visto adiante.

2. A contribuição para a previdência social no sistema tributário nacional e a técnica legislativa constitucional

Ainda que exista extensa discussão a respeito, a Constituição de 1988 enumerou a possibilidade de instituição de cinco figuras tributárias distintas. E, para cada uma delas, utilizou-se de técnica legislativa diferente para definir-lhes a compostura jurídico-tributária.

Em alguns casos, como o dos impostos, traçou as materialidades, pela clara indicação de fatos, bens ou direitos resultantes de relações jurídicas privadas para traçar a competência tributária; nas taxas, também estabeleceu as materialidades, porém de forma aberta e pela indicação de duas atividades estatais. Já no caso das contribuições previdenciárias, o delineamento da competência tributária resultou da indicação específica e inequívoca dos sujeitos passivos e das respectivas bases de cálculo, de modo que somente

saber-se-á o limite do exercício da competência pela compreensão do sentido e do alcance daqueles dois elementos que fazem parte do conseqüente normativo da regra-matriz de incidência tributária.

2.1. Breve histórico legislativo

Antes de ingressar na discussão propriamente dita, uma digressão histórico-legislativa, apesar de conhecida, se mostra importante, de modo a contextualizar o assunto.

Naquilo que interessa ao presente artigo, é importante lembrar o que, originalmente, dispunha o artigo 195, incisos I e II, da Constituição de 1988, *in verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: *I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; II – dos trabalhadores [...]* (grifos nossos)

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, cuja finalidade foi ampliar as fontes de custeio da Seguridade Social, o citado dispositivo passou a ter a seguinte redação:

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; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; *II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 [...]* (grifos nossos)

Essa alteração constitucional promovida pela precitada emenda ampliou o sistema de custeio da seguridade social, viabilizando a instituição e a conseqüente cobrança de contribuições incidentes sobre outras fontes de custeio dantes não permitidas.

Quanto aos financiadores da seguridade social, essa modificação não atingiu a forma inicialmente prevista pela Constituição em sua redação original, pois manteve a sistemática da contribuição. Porém, acrescentou possíveis novos sujeitos passivos, posicionando-os em uma daquelas situações já existentes, isto é, enquanto empregador ou como empregado.¹

Além disso, é perceptível, ampliou as *fontes de custeio*, ou seja, estabeleceu, conforme a sistemática anteriormente utilizada para essa espécie tributária, as bases de cálculo possíveis de oneração pela contribuição, até porque, conforme lembra Fabiana Del Padre Tomé, “[...] de nada adiantaria ampliar o rol dos possíveis sujeitos passivos se não se alargasse também o elenco das bases de cálculo permitidas”.²

Infraconstitucionalmente, a União exerceu sua competência tributária por meio da edição da Lei nº 8.212/91, conhecida como a Lei de Custeio da Seguridade Social (LCSS), que instituiu as contribuições previdenciárias de que trata o artigo 195, da Constituição de 1988.

Dos artigos da Lei nº 8.212/91, dois deles são imprescindíveis ao trabalho: (i) o *artigo 22, I*, que prevê a contribuição a cargo da empresa – e das entidades que recebem o mesmo tratamento jurídico-tributário a ela dispensado; e (ii) o *artigo 12, I*, que enumera os segurados obrigatórios como empregado. Tais disposições fixam os contribuintes das contribuições previstas no artigo 195, I e II, da CF/88, respectivamente da empresa e do trabalhador.

Isso significa dizer que a contribuição previdenciária *cota patronal* foi instituída pelo artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91 e sustenta-se juridicamente no artigo 195, I, *a*, da Constituição de 1988, do

-
1. As expressões, nesse momento, são utilizadas para significar, respectivamente, aquele que emprega e aquele que exerce emprego, função ou trabalho, sem o sentido jurídico-trabalhista atribuído a estes vocábulos.
 2. *Contribuições para a seguridade social*: à luz da Constituição Federal. Curitiba: Juruá, 2002, p. 108.

qual haure sua condição de validade. Por seu turno, a contribuição previdenciária *cota do trabalhador* restou estabelecida pelo artigo 12, I, da LCSS, extraíndo seu fundamento de validade do artigo 195, II, da Constituição Federal.

Em tradução: conquanto contidas na mesma lei, as contribuições se sustentam em diferentes disposições constitucionais, apresentando regras-matrizes de incidência próprias, com distintas hipóteses tributárias, sujeitos passivos, bases de cálculo e alíquotas.

Contudo, *antes da modificação do artigo 195 da Constituição Federal promovida pela EC nº 20/98*, a Lei nº 8.212/91 sofreu alterações e acréscimos. Dentre outros, a Lei nº 9.506/97 acrescentou a alínea *h* ao artigo 12, I, da LCSS, indicando como segurado obrigatório pessoa física, *como empregado*, “o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social”.

Ocorre, porém, que essa alínea teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, precedentemente, no RE nº 351.717-1/PR, da relatoria do Ministro Carlos Velloso, por ofensa à previsão do artigo 195, II, da CF/88, em sua redação original. Por conseguinte, este dispositivo legal teve sua eficácia suspensa, nos termos do artigo 52, X, da Constituição de 1988, pela Resolução do Senado Federal nº 26/05.

O interessante neste caso é que a decretação de inconstitucionalidade desta disposição resultou de uma ação promovida por um município paranaense contra o INSS, cujo escopo era justamente vedar cobranças da contribuição previdenciária a cargo dos municípios, incidente sobre os subsídios dos agentes políticos.

Por conseguinte, na mesma linha e com o mesmo objetivo da alínea *h*, foi editada a Lei nº 10.887/04, adicionando a alínea *j* ao artigo 12, I, da Lei nº 8.212/91,³ com enunciado absolutamente igual ao da alínea *h*, porém com uma única diferença: essa lei foi editada *após a promulgação da EC nº 20/98*.

3. Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: *I - como empregado: [...] j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social.* (grifos nossos)

Até aqui a história é bastante conhecida. Porém, a partir deste ponto passa-se a revelar a idéia deste trabalho, pois enorme equívoco tem sido perpetrado.

Declarada a inconstitucionalidade da alínea *h* pelo STF e suspensão sua execução pela Resolução do Senado Federal nº 26/05, imaginou-se que o mero acréscimo da alínea *j* ao artigo 12, I, da LCSS, seria capaz de sustentar juridicamente a exigência de contribuição previdenciária incidente sobre os subsídios pagos aos exercentes de mandato eletivo.

Tal percepção é correta desde que se tenha em mente que esse dispositivo sustenta a exigência da contribuição dos agentes políticos enquanto contribuintes, *cota trabalhador*, isto é, fundamentado no artigo 12 da LCSS e com fundamento de validade no artigo 195, II, da CF/88.

Porém, o mesmo não se pode dizer quanto à *cota patronal*, a cargo dos municípios, quando estes forem os contribuintes, pois a contribuição a seu encargo está prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212/91, haurindo sua validade, em consequência, do artigo 195, I, *a*, da CF/88.

Logo, as contribuições em questão são absolutamente distintas, seja quanto a suas hipóteses tributárias, como quanto às consequências jurídicas daí resultantes.

Não obstante, várias decisões judiciais têm sido proferidas em favor da cobrança da *cota patronal* da contribuição previdenciária, pois, sob a ótica do Judiciário, a citada alínea seria *constitucional*, pois acrescentada após a promulgação EC nº 20/98 e, portanto, sob a égide da atual redação do artigo 195 da Constituição de 1988, o que lhe conferiria validade e sustentaria a exigência.⁴

Reside nesse ponto o equívoco insuperável da tese, pois o artigo 12, I, *j*, da Lei nº 8.212/91, seria constitucional e válido apenas para sustentar a exigência da contribuição previdenciária *cota do*

4. TRF 1. AC nº 200435000109805. 8ª Turma. Rel. Des. Federal Maria do Carmo Cardoso. DJ 17.8.2007; TRF 2. AMS nº 66471. 4ª Turma. Rel. Des. Federal Luiz Antônio Soares. DJ 21.6.2007; TRF 4. AC nº 200504010511864. 1ª Turma. Rel. Des. Federal Marcelo Malucelli. DJ 01.3.2006; TRF 5. AMS nº 90780. 1ª Turma. Rel. Des. Federal Jose Maria Lucena. DJ 13.10.2005.

trabalhador. Porém, jamais justificaria a instituição e exigência de contribuição previdenciária cota patronal, a cargo dos municípios, incidente sobre os subsídios pagos aos agentes políticos, porquanto para essa fonte de custeio não há qualquer autorização constitucional e legal.

Enfim, essas são as disposições normativas atinentes ao caso, expostas de maneira breve e que, com as suas modificações e acréscimos, servirão de base à análise e deslinde do tema.

2.2. Técnica constitucional utilizada para delimitar a competência tributária para instituição da contribuição previdenciária

Ultrapassadas as informações iniciais, que se prestam a contextualizar o tema e os dados importantes ao seu deslinde, passam-se a traçar as linhas relativas às contribuições da seguridade social no Sistema Tributário Nacional, bem como anotar a técnica legislativa utilizada pelo Legislador Constituinte para tratar do referido tributo.

Como cediço, o sistema de custeio da seguridade social previsto pela Constituição de 1988 divide-se em duas formas de financiamento: direta e indireta. Diretamente, a seguridade social é financiada mediante o produto da arrecadação de contribuições sociais, nos termos do artigo 195. Indiretamente, custeia-se a seguridade social mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Das formas de custeio da seguridade social, aproveita a este trabalho apenas a questão acerca das contribuições sociais. Sendo assim, de modo a se delimitar cientificamente o tema a ser analisado, alguns dados são imprescindíveis, ainda que repetitivos. Primeiramente, vale a transcrição da redação atual dos incisos I e II do artigo 195 da Constituição de 1988, *in verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro;

II – *do trabalhador e dos demais segurados da previdência social*, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 [...] (grifos nossos)

Da análise destas disposições, vislumbra-se que o Texto Constitucional lançou mão de uma técnica legislativa diversa daquela comumente utilizada para delimitar a competência tributária das entidades políticas, pois, ao invés de traçar a materialidade do tributo, como o fez, por exemplo, no caso dos impostos, ele enumerou os sujeitos passivos das contribuições sociais: (i) *o empregador, a empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei* (inciso I); e (ii) *o trabalhador e demais segurados da previdência social* (inciso II).

Diante disso, infere-se, primeiramente, que existem contribuições previdenciárias exigidas de diferentes contribuintes, com naturezas diversas e, conseqüentemente, regras-matrizes (hipótese tributária e conseqüência normativa) também distintas.

Uma lembrança, antes de prosseguir: a referência, neste texto, ao termo *contribuinte*, no assunto relativo ao sujeito passivo tributário dessa contribuição, tem o exato significado previsto no artigo 121, parágrafo único, I, do CTN, qual seja, daquele sujeito que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui fato gerador da obrigação tributária.

Tal afirmação é necessária para deixar claro, também, que não se olvida a existência da responsabilidade tributária atribuída ao empregador, à empresa e à entidade a ela equiparada na forma da lei, no que tange à retenção e recolhimento da contribuição previdenciária, *cota trabalhador*. Ao contrário, o que está sendo analisado neste trabalho é o dever de recolhimento da *cota patronal*, pois:

[...] *Tal contribuição previdenciária é devida pelas empresas enquanto contribuintes*, sem prejuízo do recolhimento da contribuição que são obrigadas a reter de seus empregados e recolher enquanto responsáveis tributários por substituição [...]. Ou seja, a empresa suporta, com recursos próprios, a contribuição do art. 22, I, pagando ao INSS 20% sobre o total das remunerações dos seus empregados e dos trabalhadores avulsos que lhes tenham prestado serviços durante o mês.⁵ (grifos nossos)

Em segundo lugar, percebe-se que, especificamente no caso das contribuições previdenciárias constantes no inciso I, além de fixar os contribuintes, a Constituição vincula a eles as bases de cálculo do tributo, indicando expressa e delimitadamente as fontes de custeio: a) *a folha de salários* (alínea a, primeira parte); b) *os rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício* (alínea a, segunda parte); d) *a receita ou o faturamento* (alínea b); e) *o lucro* (alínea c).

Enfim, interessa ao trabalho a análise da contribuição previdenciária *cota patronal*, motivo pelo qual se deixa de lado, daqui em diante, as fontes de custeio contidas nas disposições das alíneas b e c, do inciso I do artigo 195 da CF/88, analisando-se apenas a alínea a, bem como, por correlação, alguns pontos da contribuição do trabalhador.

2.3. A contribuição previdenciária do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidente 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

Neste tópico, interessa saber quem pode ser contribuinte da contribuição previdenciária *cota patronal*. Igualmente, importa determinar o sentido e o alcance da expressão “folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer

5. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 490.

título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, enquanto fonte de custeio vinculada àquele contribuinte.

Estabelecidas essas idéias iniciais, ao depois, há que se verificar a adequação das previsões da Lei nº 8.212/91 ao comando constitucional e, subseqüentemente, sua aplicabilidade aos subsídios pagos pelos municípios aos exercentes de mandato eletivo.

2.3.1. Os contribuintes da contribuição previdenciária contida no art. 195, I, da Constituição de 1988

De acordo com a regra de competência contida no artigo 195, I, da Constituição Federal, a instituição da contribuição social terá por sujeito passivo “o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei”.

José Eduardo Soares de Melo lembra que a “Constituição normalmente não indica a pessoa que deve ser caracterizada como devedora do tributo, mas apenas contempla as materialidades suscetíveis de incidência, outorgando as respectivas competências às pessoas de direito público”.⁶ Contudo, como se depreende da redação constitucional em questão, é indiscutível a indicação dos sujeitos passivos tributários pela Lei Maior, expondo, desse modo, a técnica legislativa utilizada para definir a competência tributária da União concernente às contribuições sociais.

Em virtude da técnica utilizada, é necessário determinar o conceito jurídico-privado dos sujeitos passivos indicados, pois o mesmo é utilizado para delimitar a competência tributária, de modo a estabelecerem-se o alcance e os limites dessa autorização constitucional.

Assim, em primeiro lugar, o conceito de empregador é tradicional e inequívoco, pois previsto expressamente no artigo 2º da CLT, que o define como sendo “a empresa individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços”.

6. MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 169.

Já quanto à empresa, o entendimento generalizado tem as linhas da conceituação exposta por Bernardo Ribeiro de Moraes, o qual afirma ser a empresa:

[...] uma unidade econômica organizada para a prática habitual de atividade lucrativa. Em seu perfil subjetivo, a empresa presta profissionalmente (isto é, de modo habitual e sistemático, em nome próprio e com ânimo de lucro) atividade econômica (destinada à criação de riqueza, pela produção de bens ou de serviços para a circulação, ou pela circulação de bens ou de serviços), organizada (coordenando os fatores de produção; trabalho, natureza e capital), variável de acordo com sua natureza.⁷

Dessa forma, revelam-se conceitos jurídico-privados que não demandam maiores esforços interpretativos para sua configuração, especialmente porque neste trabalho o que se pretende não é saber, exatamente, o que vem a ser uma empresa, mas, sim, porque os municípios podem ser colocados na contingência de contribuintes da cota patronal da contribuição previdenciária.

A resposta para tal encontra-se na parte final do inciso I, do artigo 195 da Constituição Federal, que atribuiu à lei a faculdade de equiparar ao conceito de empresa outras entidades que não tenham aquelas características anotadas anteriormente, de maneira a conferir-lhes os mesmos efeitos jurídico-tributários imputados àquelas.

Assim, são contribuintes da cota patronal das contribuições previdenciárias, por equiparação legal à empresa, todas aquelas pessoas designadas no art. 15 da Lei nº 8.212/91, que prevê, *in verbis*:

Art. 15. *Considera-se: I – empresa – a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional [...]*

Parágrafo único. *Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço,*

7. *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 170.

bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeira. (grifos nossos)

Isso significa que, ainda que não se configurem exatamente em empresas na conceituação do direito privado, esses sujeitos de direito, por expressa autorização constitucional e clara previsão legal, a elas se equiparam para fins de exigência da *cota patronal* da contribuição previdenciária.

Dentre essas entidades equiparadas, também os municípios recebem o mesmo tratamento jurídico-tributário, considerando que todos os órgãos e entidades da administração direta são considerados empresa – artigo 15, I, parte final, da LCSS.

Determinados os contribuintes, não se olvida que a Constituição vinculou a eles as bases econômicas passíveis de oneração pela cota patronal da contribuição previdenciária, delimitando, assim, o alcance da regra tributária de competência do tributo sob análise.

Portanto, a fim de saber o alcance dessa contribuição em estudo, deve-se, também, precisar o sentido da expressão “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”. É o que se passa a fazer adiante.

2.3.2 A locução “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”

Por essa expressão, a Constituição determinou a fonte de custeio vinculada aos contribuintes analisados no item anterior. Por meio dessa técnica, delimitou-se a competência tributária da União para a instituição e exigência da contribuição previdenciária *cota patronal*, motivo pelo qual o entendimento da expressão é relevantíssimo para o deslinde do caso.

2.3.2.1. A folha de salários

Primeiramente, há que se compreender o sentido de *folha de salários*, o que, deveras, não demanda grande dificuldade hermenêutica.

Conforme anota Leandro Paulsen: “A expressão ‘folha de salários’ pressupõe ‘salário’, ou seja, remuneração paga a empregado, como contra-prestação (sic) pelo trabalho que desenvolve em caráter não eventual e sob a dependência do empregador. [...]”⁸

É perceptível que o termo *folha de salários* refere-se à totalidade dos valores pagos diretamente aos empregados como contraprestação pelos serviços realizados, consoante se infere da interpretação conjunta dos artigos 2º,⁹ 3º¹⁰ e 457¹¹ da CLT.

Portanto, somente constituir-se-á como base de cálculo da aludida contribuição previdenciária aqueles valores que efetivamente forem pagos a título de salário, isto é, a remuneração paga pela prestação pessoal de serviço realizado como obrigação decorrente de liame jurídico-contratual de emprego.

Não representando tal contraprestação a figura jurídica salarial, ou seja, sendo os valores pagos consequência jurídica da contraprestação pelo trabalho cuja natureza jurídica do vínculo contratual não seja empregaticia, tal remuneração não poderá compor a base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador, enquanto *folha de salários*.

Por essas idéias, percebe-se que é essencial a determinação da natureza da verba para se definir a aplicabilidade da lei tributária. Para tanto, é a natureza jurídica do vínculo existente entre quem paga e quem recebe a remuneração que vai fixar sua natureza jurídica, como aponta Leandro Paulsen, ao dizer que: “[...] Persiste a importância, pois, de se perquirir da natureza de determinadas

-
8. *Direito tributário*: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 472.
 9. Art. 2º. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, *assalariado* e dirige a prestação pessoal de serviços. (grifos nossos)
 10. Art. 3º. Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e *mediante salário*. (grifos nossos)
 11. 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. (grifos nossos)

verbas”,¹² pois a incidência dependerá da natureza jurídica de cada uma delas”.

Enfim, havendo vínculo empregatício entre empresa e pessoa física, juridicamente esta se denomina empregado e a verba que lhe é devida define-se como salário, e, como tal, representará a base econômica sobre a qual incidirá a contribuição previdenciária em questão, resultando no dever da empresa/empregador de adimplir a obrigação, suportando o encargo tributário sobre tal verba como contribuinte.

A verba que não se constitua em salário, por sua vez, apenas se conformará como fonte de custeio da seguridade social, enquanto encargo patronal, caso se enquadre dentre “os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, cujo sentido e alcance, ver-se-á a seguir.

Antes, porém, vale um alerta: não são todos os rendimentos que se converterão em base de cálculo da cota patronal da contribuição previdenciária, conforme visto a seguir.

2.3.2.2. Os “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”

Em segundo lugar, é imprescindível que se definam o sentido e o alcance da locução “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, uma vez que já esclarecidas as idéias a respeito do sentido de *folha de salários* para fins de definição da competência tributária da contribuição previdenciária.

Assim, na primeira parte da expressão há referência a *demais rendimentos*, que quer significar a quantia recebida pelo trabalho realizado.¹³ Contudo, não é todo trabalho realizado que resultará no

12. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 476.

13. Cf. Caldas Aulete – Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa.

pagamento dos demais rendimentos aptos a se converter em base de cálculo dessa contribuição, pois eles estão delimitados pela locução “pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

Resultado: percebe-se que os *demais rendimentos* devem se constituir na consequência jurídica da prestação de serviço, por pessoa física, ao contribuinte – empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada – mesmo que essa relação jurídica não tenha timbre empregatício para se constituir em fonte de custeio dessa contribuição social.

Traduzindo em outros termos, é vedado ler, isoladamente, os *demais rendimentos* da locução “pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, mas, ao contrário, deve-se compreendê-los conjuntamente.

Para tanto, a técnica interpretativa a se utilizar é simples: uma vez que o rendimento é a consequência da prestação de serviço realizada, por pessoa física, mesmo sem vínculo empregatício, resulta que para o estabelecimento do alcance dessa expressão e, dessa maneira, para a definição do próprio campo de competência tributária, não importa o *nomen iuris* dado aos *demais rendimentos*, mas sim a definição da natureza jurídica do vínculo jurídico existente entre quem paga os rendimentos e quem os recebe.

Assim, ao se referir à *prestação de serviço*, a Constituição deixou completamente clara a necessidade de haver um *vínculo contratual*, ainda que sem o timbre empregatício, entre a pessoa física que auferirá os rendimentos e o *empregador*, pois a pessoa física receberá a verba como contraprestação pela prestação de um serviço de cunho profissional.

Ests idéia também não escapou a Leandro Paulsen, que consignou: “O Art. 195, I, *a*, prevê a contribuição do empregador sobre os rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço. Ou seja, *a relação contratual, formalizada ou não*, deve dar-se com a pessoa física diretamente [...]”¹⁴ (grifos nossos).

14. PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 485.

Corroborando ainda a afirmação quanto à imprescindibilidade da existência de uma relação contratual entre empregador e pessoa física que lhe preste serviço para que os rendimentos daí advindos se perfaçam em base de cálculo da contribuição previdenciária *cota patronal*, quando se verifica que completa o sentido da norma a expressão “[...] mesmo sem vínculo empregatício”, da qual se denota inequivocamente a necessidade de um contrato ligando as partes, mesmo que este não caracterize relação de emprego.

Isso significa dizer, portanto, que é imprescindível serem os tais *demais rendimentos* sujeitos à incidência da cota patronal da contribuição previdenciária consequência da realização de um serviço decorrente de um *liame contratual qualquer*, isto é, que seja uma relação profissional.

Visto tudo isto, o passo seguinte é a análise da aplicação dessas regras ao caso do pagamento dos subsídios aos exercentes de mandato eletivo – agentes políticos – efetivado pelos municípios, de modo a demonstrar a inconstitucionalidade e a ilegalidade referida no título deste trabalho.

3. Os subsídios pagos pelos municípios aos exercentes de mandato eletivo: não enquadramento como base de cálculo da cota patronal da contribuição previdenciária e a consequente inconstitucionalidade e ilegalidade de sua exigência

Conforme visto nas idéias desenvolvidas anteriormente, os municípios (como as demais entidades federativas) foram colocados, indiscutivelmente, na condição de contribuintes da cota patronal da contribuição previdenciária, tendo em vista a autorização constitucional contida na parte final do artigo 195, I, combinada com a previsão do artigo 15, I, da LCSS.

Contudo, de modo algum há atribuição de competência, pela Constituição, para instituição e exigência dessa contribuição, tendo como base impositiva os subsídios pagos aos exercentes de mandato eletivo, porquanto verbas não alcançadas pela autorização constitucional, bem assim, pela própria previsão legal referente à contribuição da empresa.

Muito se tem ouvido dizer que após a edição da EC nº 20/98, que acresceu a expressão “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício” ao artigo 195, I, da Constituição de 1988, restou evidente que as verbas pagas aos agentes políticos estariam ao alcance da tributação por meio da contribuição previdenciária, como, aliás, se vê dos arestos supracitados (item 2, nota de rodapé nº 4), cujo conteúdo prevê exatamente essa idéia.

Com efeito, a contribuição previdenciária alcança os subsídios pagos aos agentes políticos quando estes forem os contribuintes, por consequência do artigo 195, II, da CF/88.

Porém, o mesmo não se pode dizer quanto à contribuição previdenciária *cota patronal*, a cargo dos municípios, constante da alínea *a* do artigo 195, I, da Constituição, pois ainda que sejam contribuintes desse tributo, não se pode esquecer que as fontes de custeio a eles vinculadas é a *folha de salários* ou os “demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”; e que, para a determinação do alcance desses conceitos, deve-se definir a natureza jurídica do vínculo que liga o exercente do mandato eletivo (receptor da verba) ao municípios (pagador dos rendimentos).

No caso, é mais do que sabido que os exercentes de mandato eletivo “[...] entretêm com o Estado vínculo de natureza política [...]”,¹⁵ pois “[...] Não são, como se vê dessa enumeração, pessoas que se ligam à Administração Pública por vínculo profissional”,¹⁶ classificando-se como agentes políticos.

Hely Lopes Meirelles, com a competência de sempre, assim conceitua os agentes políticos, *in verbis*:

Agentes políticos: são os componentes do Governo nos seus primeiros escalões, investidos em cargos, funções, mandatos ou comissões, por

15. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 229.

16. GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 141.

nomeação, eleição, designados, ou delegação para o exercício de atribuições constitucionais. Esses agentes atuam com plena liberdade funcional, desempenhando suas atribuições com prerrogativas e responsabilidade próprias, estabelecidas na Constituição e em leis especiais. *Não são servidores públicos*, nem se sujeitam ao regime jurídico único estabelecido pela Constituição de 1988.¹⁷ (grifos nossos).

Dessa forma, dentre outros, os prefeitos, vice-prefeitos, vereadores e os secretários municipais assumem tal característica. Por isso, o artigo 39, § 4º, da Constituição Federal, determina que sejam remunerados mediante subsídio, que é:

[...] a denominação atribuída à forma remuneratória de certos cargos, por força da qual a retribuição que lhes concerne se efetua por meio dos pagamentos mensais de parcelas únicas, ou seja, indivisas e insuscetíveis de aditamentos ou acréscimos de qualquer espécie.¹⁸

Sendo assim, claro está que subsídios e salários não se confundem, ao contrário, são formas jurídicas distintas de remuneração, de modo que é iniludível a não autorização do comando constitucional para a instituição da cota patronal da contribuição previdenciária sobre os subsídios dos agentes políticos.

Da mesma forma, considerando o vínculo político que liga os exercentes de mandato eletivo aos municípios, os subsídios a eles pagos pelo exercício dessa função estatal também não se amoldam aos “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, pois conforme se viu outrora, a natureza da relação jurídica deverá ser sempre contratual, de cunho profissional, como se denota do próprio enunciado constitucional, a fim de que os rendimentos que daí resultem se constituam em base de cálculo apta a sofrer a incidência da contribuição do empregador.

Logo, os subsídios pagos aos agentes políticos não se sujeitam à incidência da contribuição previdenciária em questão, pois decor-

17. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo*, 22. ed. São Paulo: Atlas, p. 72.

18. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Op. cit.*, p. 249.

rem de uma relação de natureza política e não profissional (contratual), de modo que não são alcançados pela regra constitucional.

Em outras palavras, a interpretação do artigo 195, I, *a*, da CF/88, leva a um único entendimento, qual seja, mesmo após a redação dada pela EC nº 20/98, de que não há autorização para a instituição da contribuição previdenciária dos empregadores (no caso, os municípios) incidente sobre os subsídios dos agentes políticos, mas apenas sobre a folha de salários dos trabalhadores abrangidos pelo regime celetista (contrato de emprego) ou aqueles que prestem serviços profissionais (contrato de prestação de serviço), mas sem liame de emprego. Em resumo, aqueles ligados à administração pública por natureza profissional, não política.

Confirma a idéia acima deduzida a própria previsão do artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91, que institui a contribuição a cargo da empresa, *in verbis*:

Art. 22. *A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no artigo 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 [...] (grifos nossos)*

Essa previsão legal, aliás, ressalta a lição de Roque Antônio Carrazza, que, reportando-se a Santi Romano, lembra “[...] que as regras que compartilham competências têm por destinatário imediato o legislador, que se acha, assim, impedido de expedir leis (*lato sensu*) desbordantes destes valores constitucionais”.¹⁹

É justamente o caso: a disposição ora em comento não desborda da competência constitucional expedida pelo artigo 195, I, *a*, pois se cinge a expedir norma geral e abstrata dentro dos exatos limites da previsão constitucional.

Ora, pela leitura dessa disposição legal, é indubitável que somente (i) as remunerações pagas aos segurados *empregados*, isto

19. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 427.

é, que mantenham com o município relação de emprego; ou (ii) as remunerações pagas aos *trabalhadores avulsos* que lhe prestem serviços, ou seja, que pactuem contratos de prestação de serviços sem vínculo empregatício; se constituem em rendimentos sujeitos à oneração pela contribuição previdenciária da empresa.

Com isso, a consequência é iniludível: os subsídios pagos pelos municípios aos exercentes de mandato eletivo não se subsomem às disposições constitucionais e infraconstitucionais concernentes à cota patronal da contribuição previdenciária, pois não são verbas pagas aos segurados empregados ou trabalhadores avulsos, cuja relação jurídica com a entidade pública é de natureza profissional, mediante contrato, mas, contrariamente, são retribuições pagas pelo exercício do mandato eletivo, decorrente de um liame de natureza meramente política.

Assim, não incide sobre os subsídios pagos aos exercentes de mandato eletivo a cota patronal da contribuição previdenciária, uma vez que tais verbas não se perfazem em sua fonte de custeio, como se depreende do artigo 195, I, *a* da CF/88 e do artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91, de modo que é inconstitucional e ilegal sua exigência em face dos municípios.

Ressalte-se, por fim, este trabalho refere-se à contribuição social cujo encargo compete ao município enquanto contribuinte, isto é, quando ele arca com o ônus econômico da exigência, chamada de cota patronal. Essa lembrança é necessária para não haver confusão com a exigência que fica a cargo dos trabalhadores (*cota trabalhador*), mas cuja responsabilidade tributária pela retenção e recolhimento dos valores é cometida às entidades federativas e demais fontes pagadoras.

Portanto, é inquestionável que, mesmo após a edição da EC n. 20/98 e, posteriormente, da Lei nº 10.887/04, que acrescentou a alínea *j* ao inciso I do artigo 12 da LCSS, remanesce inconstitucional e ilegal a exigência da contribuição previdenciária *cota patronal* sobre os subsídios pagos aos agentes políticos. Esta novel previsão legal sustenta unicamente a exigência da cota do trabalhador da contribuição previdenciária, de modo que os agentes políticos são devedores do tributo, enquanto contribuintes.

4. Conclusão

Enfim, diante de todas as idéias e informações expostas ao longo deste trabalho, fica evidente que exigir o pagamento da cota patronal da contribuição previdenciária dos municípios, sobre os subsídios pagos aos detentores de mandato eletivo é frontalmente inconstitucional, uma vez que não há na Constituição autorização para tanto, porquanto a disposição normativa acerca do assunto não estabelece esse tipo de verba como base econômica sujeita à incidência do tributo.

É também ilegal a cobrança do tributo, uma vez que a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 22, I, que trata exclusivamente do assunto, não faz referência – como não poderia deixar de ser, sob pena de invalidade – aos subsídios e nem às verbas dessa natureza.

Nem pela mais ampla interpretação que se pretenda conferir a tais disposições – constitucional e legal – é possível resultar em aplicação e cobrança da contribuição previdenciária do empregador sobre o pagamento dos subsídios aos agentes políticos.

Tal sustentação resulta da conclusão de que a competência tributária atribuída à União para instituir as contribuições sociais demanda um estudo próprio a respeito, principalmente em virtude da técnica legislativa utilizada pelo Constituinte, pois a fim de traçar os lindes dessa competência, determinando as características da norma-padrão de incidência tributária, diferentemente do empregado na definição dos impostos e taxas, por exemplo, em que indicou suas materialidades, a Lei Fundamental consignou os sujeitos passivos tributários e as fontes de custeio sobre as quais incidirá o tributo.

E no caso da contribuição aqui estudada, houve a junção desses dois elementos, de modo que ao indicar os devedores tributários, a Constituição estabeleceu as fontes de custeio a eles vinculadas, a fim de delimitar o alcance da regra de competência, do que resultou na afirmação de que é por meio da determinação da natureza jurídica da remuneração, estabelecida pelo estudo da natureza do liame jurídico que liga empregador e empregado (no caso, município e agente político), que é possível fixar o alcance da competência

tributária da União para instituir e exigir a contribuição previdenciária, cota patronal.

5. Referências bibliográficas

- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo*, 22. ed. São Paulo: Atlas, [s.d.].
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*, 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002.

DOS EFEITOS DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS CONTINUATIVAS

José Maria Arruda de Andrade
Enio Zaha
Rodrigo Beleza Marques

1. Introdução

O presente artigo discute aspectos controvertidos dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária, tendo em vista o impacto de alterações legislativas nas ditas relações continuativas.

Nossas conclusões partirão da análise de discussões judiciais frequentes envolvendo a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) e a atualmente extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF).

1.1. Noções de coisa julgada e relações jurídicas continuativas

Para analisar o problema proposto, é fundamental definir o conceito de relações continuativas e o instituto da coisa julgada, conforme previsto no ordenamento jurídico.

As relações continuativas, mencionadas no artigo 471, inciso I, do Código de Processo Civil (CPC),¹ são aquelas cujos efeitos repetem-se no tempo, renovando-se a cada ocorrência do fato concreto descrito na norma geral e abstrata. Não se alteram conquanto permaneça a situação fática ou legal que as originaram.

Pontes de Miranda,² comentando e criticando o citado dispositivo processual, ensina:

1. Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:
I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;
2. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo V, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 147. O jurista critica a técnica legislativa do art. 471 do CPC porque (i) das questões

Há regras jurídicas que projetam no tempo os próprios pressupostos, admitindo variações dos elementos quantitativos e qualitativos, de modo que a incidência delas não é instantânea como a sucessão *causa mortis*, as obrigações do locatário e dos locadores, a transmissão da propriedade. A aplicação da Lei que incidiu no momento da exigibilidade da pretensão, como se fosse de uma vez por todas, dentro do tempo, transformaria em regra de incidência instantânea, permanente e imutável, a regra que, de si mesma, atende à modificação das futuras circunstâncias. Portanto, a imutabilidade feriria a regra, em vez de obedecer ao que ela estatui. É o direito material que determina a qualidade das suas regras, de modo que a coisa julgada formal ou material não é ofendida por essa mutabilidade, nem pela conseqüente alterabilidade dos termos da interpretação ou versão *executiva* inicial da sentença.

Temos então que as relações continuativas se traduzem a partir de regras jurídicas que projetam efeitos no tempo, como nas obrigações de trato sucessivo, ou sobre fatos futuros já traduzidos em norma jurídica.

Segundo Hugo de Brito Machado,³ a partir desse conceito pode-se distinguir, no campo tributário, as relações jurídico-tributárias instantâneas (ITBI sobre venda de imóveis, por exemplo) das relações jurídico-tributárias continuativas (como o IPI e o ICMS).⁴ Entre as últimas encontram-se também os tributos incidentes sobre a renda, sobre o faturamento ou a folha de salário, ou sobre a movimentação financeira, como é o caso da agora extinta CPMF. O tributarista as define como decorrentes de fato tributário não autônomo:

já decididas cabe pedido de reconsideração; (ii) o dispositivo mistura resoluções interlocutórias e sentenças definitivas; e (iii) há casos de mutabilidade de pressupostos da pretensão, sem que caibam nos incisos I e II do artigo, que faria referência apenas à coisa julgada formal, ao limitar sua aplicação às questões já decididas na mesma lide.

3. MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos da coisa julgada em matéria tributária. *Revista dos Tribunais*, vol. 663, jan. São Paulo: 1991, p. 19.
4. Importante ressaltar que, para nós, a relação continuativa não se confunde com a classificação dos tributos de acordo com a frequência de ocorrência do fato gerador (continuados, periódicos ou instantâneos). Nesse sentido, sugere-se a consulta a AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, pp. 249 a 253.

[...] no sentido de que, embora produza, isoladamente, o efeito de criar a obrigação tributária, ele se insere em um conjunto de outros fatos relevantes para a composição da relação jurídica fisco-contribuinte. [...] A relação jurídica tributária continuativa é peculiar aos tributos relacionados a ocorrências que se repetem formando uma atividade mais ou menos duradoura.

Teori Albino Zavascki distingue ainda, ao lado das relações continuativas (as quais denomina *sucessivas*), as instantâneas e as permanentes.⁵ As primeiras, que importam para este trabalho, nascem de “fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada”. Destaca exemplos do campo tributário, como a obrigação tributária decorrente da prática do fato gerador do ICMS.

O mesmo valeria para a contribuição ao PIS e a COFINS, ou a CPMF. As respectivas normas matrizes de incidência prevêem o nascimento da obrigação a cada prática dos fatos descritos como suficientes para tanto, estabelecendo relações continuativas ou sucessivas.

Zavascki vai além na definição de relações continuativas (ou de trato sucessivo), demonstrando que:

[...] compõem-se de uma série de relações instantâneas homogêneas, que, pela sua reiteração e homogeneidade, podem receber tratamento jurídico conjunto ou tutela jurisdicional coletiva. [...] Disso resulta que a relação obrigacional nasce da incidência da norma sobre um suporte fático complexo, composto de um (a) fato instantâneo e inserido numa (b) situação permanente.⁶

É o caso, por exemplo, da CPMF, cujo aspecto material contido em sua norma instituidora determina a incidência da exação a cada movimentação financeira, conforme traduzida em lei.

-
5. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 82. O autor conceitua as relações instantâneas a partir dos exemplos da obrigação de ressarcir danos materiais, ou a obrigação de pagar o imposto de transmissão em face da venda de imóvel. Quanto às relações jurídicas permanentes, que nascem de situações ou fatos que se prolongam no tempo, cita a obrigação de pagar alimentos ou a obrigação previdenciária que enseja o pagamento do auxílio doença.
6. ZAVASCKI, Teori Albino. *Op. cit.* p. 82.

As definições doutrinárias de relações jurídicas continuativas, dentro ou fora do direito tributário, não apresentam grandes discrepâncias. James Marins⁷ afirma que tal tipo de relação, no campo fiscal, protraí-se no tempo, a partir do encadeamento de diversos fatos, no que concorda com Hugo de Brito Machado e Lucia Valle Figueiredo.⁸

A noção coaduna-se com o pensamento já exposto de Teori Zavascki e concorda com a lição concisa e objetiva de Eduardo Arruda Alvim,⁹ que encara a relação jurídica tributária continuativa como “una, projetando-se, contudo, no futuro”. O autor cita os mesmos exemplos consistentes nas obrigações que sujeitam o contribuinte ao recolhimento do ICMS ou do IPI, em que se estabelecem relações decorrentes de fatos instantâneos que se repetem no tempo, de acordo com o desempenho da atividade econômica do sujeito passivo.

Estabelecida a definição suficiente para uma relação jurídica continuativa, com ênfase nas obrigações tributárias, é necessário fixar outros conceitos igualmente importantes ao desenvolvimento deste trabalho.

1.2. Eficácia da sentença declaratória e coisa julgada

O princípio da segurança jurídica, no Estado de Direito, tem por sustentáculos as garantias do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada, previstas no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Republicana de 1988.

A coisa julgada é o efeito do qual se reveste a prestação jurisdicional não mais sujeita a recursos na mesma relação processual, o que a torna definitiva e obrigatória entre as partes e imponível, até certo grau, contra terceiros.

7. MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 507.

8. FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Mandado de Segurança*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 200 a 206.

9. ALVIM, Eduardo Arruda. *Mandado de segurança no direito tributário*. São Paulo: RT, 1997, p. 129 e 277.

Presta-se a tornar imutáveis os efeitos da sentença de mérito, impedindo que as mesmas partes discutam novamente o objeto do litígio. Com isso, pretende-se conferir caráter perene às decisões proferidas pelo Poder Judiciário, o que se coaduna com a convivência em uma sociedade livre de intranquilidade jurídica.

Conforme lições de Enrico Tullio Liebman,¹⁰ deve-se distinguir que a declaração oriunda da sentença apresenta eficácia independentemente da configuração da coisa julgada. A aptidão da sentença para produzir efeitos decorre de sua conformidade com a lei. A autoridade da coisa julgada, por sua vez, é qualidade dos efeitos do objeto da prestação jurisdicional, consubstanciada em sua imutabilidade. Como consequência, terceiros estão sujeitos à eficácia da sentença, mas a coisa julgada diz respeito somente aos participantes da relação processual. A coisa julgada reveste-se da impenibilidade contra terceiros, que lhes podem, contudo, repelir os efeitos, caso entendam por sua injustiça. Para tanto, devem se valer dos meios próprios.

A rigor, a sentença de cunho declaratório, seja em ação ordinária, seja em mandado de segurança preventivo, visa produzir efeitos sobre situações futuras. A finalidade da declaração é evitar que sobre cada fato idêntico ao anterior, caracterizado pela mesma norma, seja necessário aforar nova ação pleiteando sua nulidade.

Ainda buscando apoio nas lições de Pontes de Miranda:¹¹

Se o suporte fático é de tal estrutura que se há de realizar em seqüência descontínua, cada elemento que se constitui é passo dado para se atingir o momento em que se produzirá a eficácia. Porém não se pode dizer, *a priori*, que cada elemento, que surge, no desenvolvimento do suporte fático, se conta sempre, a) marcando nova situação jurídica, ou b) criando relação jurídica, ou c) nada estabelecendo, no plano jurídico. O assunto é de alta relevância em direito processual civil, porque, se cada passo cria relação jurídica, cabe ação declaratória; *aliter*, se não a cria. A resposta há de ser a posteriori, ao se ter de interpretar a regra jurídica.

10. *Eficácia e Autoridade da Sentença e outros Escritos sobre a Coisa Julgada*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 165.

11. *Tratado de Direito Privado Tomo V. Eficácia jurídica. Determinações inexas e anexas. Direitos. Pretensões. Ações*. Campinas: Bookseller, 2000, p. 36 e 37.

Assim, a decisão declaratória de existência ou inexistência de relação jurídico-tributária continuativa, que aprecia a legalidade ou constitucionalidade de determinada norma jurídica, tende a produzir efeitos sobre relações futuras embasadas nessa mesma norma. Contudo, o entendimento sobre a situação não é de todo pacífico.

1.3. Efeitos da coisa julgada e relações continuativas

O problema dos efeitos da coisa julgada sobre as relações continuativas pode ser dividido em duas partes.

Primeiramente, importa saber se os efeitos da decisão de cunho declaratório transitada em julgado estendem-se para as relações futuras entre as mesmas partes. Em um segundo momento, analisaremos as situações que admitem a revisão dos efeitos da coisa julgada sobre as relações jurídicas continuativas.

Quanto ao primeiro problema, na doutrina encontram-se posições de ambos os lados, mas a maioria dos tributaristas e processualistas tende a reconhecer que os efeitos da coisa julgada em decisão declaratória perpetuam-se sobre os fatos impondíveis futuros, desde que não haja modificação no fundamento de fato ou de direito da relação jurídico-tributária, conforme a cláusula *rebus sic stantibus* a que se refere o artigo 471 do Código de Processo Civil.

Vale dizer, como se pretende a declaração de um direito, que a sentença transitada em julgado continua a produzir seus efeitos, desde que a situação fática ou normativa não se altere. É exatamente o que se objetiva com o pedido declaratório, a fim de que não haja a necessidade de formulação de um novo pedido a cada ato praticado.

Essa é a posição de Tercio Sampaio Ferraz Jr.,¹² para quem a coisa julgada produz efeito nas relações continuativas sobre questões de inconstitucionalidade, isenção ou imunidade sobre tributos diretos; Eduardo Arruda Alvim¹³ conclui que, enquanto perdurar a situação de fato (impondível) contemplada na decisão em mandado de segurança, estará a incidência continuativa obstada até que seja

12. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal: identidade do objeto. São Paulo: *Revista de Direito Tributário*, v. 43. [S.l.]:[s.n.], p. 73-82.

13. ALVIM, Eduardo Arruda. *Op. cit.*, p. 277.

sanada a ilegalidade; Celso Agrícola Barbi,¹⁴ que defende que as decisões preventivas tomadas em torno de relações continuativas destinam-se a evitar que o contribuinte deva demandar periodicamente com o fisco para obter, em cada lançamento, declaração de ser indevida a cobrança, fazendo com que produzam efeitos além de um exercício fiscal por uma questão de certeza jurídica.

Por outro lado, há aqueles que negam a produção de efeitos da coisa julgada para exercícios futuros, mesmo em sentenças de cunho declaratório, ancorando-se na Súmula nº 239, do STF, que afirma: “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada com relação aos posteriores”.

Trata-se de um antigo postulado do Supremo Tribunal Federal, sendo minoritária a doutrina que o evoca para limitar os efeitos da coisa julgada sobre relações fiscais apenas para fatos geradores já ocorridos. James Marins resolve o problema da aplicação da Súmula, destacando que, ao contrário da sentença em ação anulatória ou em embargos à execução fiscal, a sentença concessiva do mandado de segurança preventivo, sobre relação fiscal sucessiva e duradoura, produz efeitos sucessivos e duradouros.

Se a atividade sucessiva e duradoura que a empresa pratica está sucessiva e duradouramente exposta à incidência tributária é necessário que a prevenção por via do *writ* se dê igualmente de modo sucessivo e duradouro, *i. e.*, continuado.¹⁵

A questão é discutida pelos Tribunais pátrios, que têm interpretado a Súmula nº 239/STF de maneira crítica ao longo das últimas décadas, conforme ementas transcritas adiante:

TRIBUTARIO – MANDADO DE SEGURANÇA – RELAÇÕES TRIBUTARIAS CONTINUATIVAS – EFEITOS DA COISA JULGADA MATERIAL.

14. BARBI, Celso Agrícola. Parecer: coisa julgada, sentença declaratória com pedido limitado a determinada relação jurídica, eficácia além de um exercício fiscal. *Revista Forense*, v. 275. Rio de Janeiro: Forense, p. 136-137.

15. MARINS, James. *Op. cit.*, p. 507.

I – Relações jurídicas continuativas protraem-se no tempo e, se acobertadas pela coisa julgada material, enquanto durar o estado de fato e de direito, resolvem-se como determinado na sentença. Destarte, decidida controvérsia, não há razão para que o remédio heróico seja proposto mensalmente, se vigente a mesma lei e se sucede a mesma situação de fato (g.n.). A coisa julgada material deve ser 'rebus sic stantibus'.

II – o plenário deste Tribunal Regional Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 9, 2ª parte, da Lei n. 7689/88 e alterações posteriores, ao julgar a AI-AMS n. 38950, reg. n. 90.03.42053-0, considerando indevida a exigência do encargo 'sub judice'.

III – apelação provida para conceder a ordem nos termos do pedido.

(TRF 3ª Região – 4ª Turma – AMS 91.03.030008-0/SP – Rel. Des. Lucia Valle Figueiredo – j. 16.12.1992, DJU 08.2.1993, p. 111).

MANDADO DE SEGURANÇA. IMPETRAÇÃO DESTINADA A DESONERAR O CONTRIBUINTE DO PAGAMENTO DE TRIBUTO SUJEITO AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO. EFEITOS DA SENTENÇA. LITISPENDENCIA.

No viés ortodoxo, o mandado de segurança não tem efeitos normativos, só prevenindo ou reparando o dano resultante de ato determinado. Mas, em matéria tributária, o direito pretoriano vem admitindo o mandado de segurança antes do lançamento fiscal, hipótese em que a mingua de ato administrativo específico, o "writ" funciona como sucedâneo de ação declaratória, estando sujeito a vedação do "bis in idem" (litispêndência/coisa julgada). Processo extinto sem julgamento de mérito, prejudicada a remessa "ex officio".

Apelação não conhecida porque delira da matéria controvertida no processo.

(TRF 4ª Região – 1ª Turma – AMS 93.04.19624-8/RS – Rel. Des. Ari Pargendler – j. 03.2.1994, DJU 02.3.1994, p. 7222).

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DA SENTENÇA. EFEITOS PARA O FUTURO.

Quando o mandado de segurança, antecipando-se ao lançamento fiscal, não ataca ato algum da autoridade fazendária, prevenindo apenas a sua prática, a sentença que concede a ordem tem natureza exclusivamente declaratória do direito a respeito do qual se controverte, induzindo o efeito da coisa julgada.

MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ATO CONCRETO. NATUREZA DA SENTENÇA. EFEITOS NÃO NORMATIVOS.

O mandado de segurança, no seu viés ortodoxo, ataca sempre um ato, e a sentença, de natureza mandamental, não tem efeitos normativos, valendo só no caso concreto.

Recurso Especial conhecido e provido.

(STJ - REsp 12.184/RJ - 2ª TURMA - Rel. Ministro Ari Pargendler - j. 06.12.1995, DJ 26.2.1996, p. 3981).

O problema não se encontra pacificado na Jurisprudência. Verifiquem-se recentes manifestações do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA. SENTENÇA QUE DECLARA A INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, COM BASE NO RECONHECIMENTO, INCIDENTER TANTUM, DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88. EDIÇÃO DA LEI 7.856/89. ALTERAÇÃO NO ESTADO DE DIREITO. CESSAÇÃO DA FORÇA VINCULATIVA DA COISA JULGADA.

1. A sentença, ao examinar os fenômenos de incidência e pronunciar juízos de certeza sobre as conseqüências jurídicas daí decorrentes, certificando, oficialmente, a existência, ou a inexistência, ou o modo de ser da relação jurídica, o faz levando em consideração as circunstâncias de fato e de direito (norma abstrata e suporte fático) que então foram apresentadas pelas partes. Por qualificar norma concreta, fazendo juízo sobre fatos já ocorridos, a sentença, em regra, opera sobre o passado, e não sobre o futuro.

2. Portanto, também quanto às relações jurídicas sucessivas, a regra é a de que as sentenças só têm força vinculante sobre as relações já efetivamente concretizadas, não atingindo as que poderão decorrer de fatos futuros, ainda que semelhantes. Elucidativa dessa linha de pensar é a Súmula 239/STF.

3. Todavia, há certas relações jurídicas sucessivas que nascem de um suporte fático complexo, formado por um fato gerador instantâneo, inserido numa relação jurídica permanente. Ora, nesses casos, pode ocorrer que a controvérsia decidida pela sentença tenha por origem não o fato gerador instantâneo, mas a situação jurídica de caráter permanente na qual ele se encontra inserido, e que também compõe o suporte desenca-

deador do fenômeno de incidência. Tal situação, por seu caráter duradouro, está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver a repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença. Nestes casos, admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes (g.n.). Isso porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorreu, na verdade, de juízo de certeza sobre a situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno de incidência. Essas sentenças conservarão sua eficácia vinculante enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza.

4. No caso presente: houve sentença que, bem ou mal, fez juízo a respeito, não de uma relação tributária isolada, nascida de um específico fato gerador, mas de uma situação jurídica mais ampla, de trato sucessivo, desobrigando as impetrantes de se sujeitar ao recolhimento da contribuição prevista na Lei 7.689/88, considerada inconstitucional. Todavia, o quadro normativo foi alterado pelas Leis 7.856/89, 8.034/90 e 8.212/91, cujas disposições não foram, nem poderiam ser, apreciadas pelo provimento anterior transitado em julgado, caracterizando alteração no quadro normativo capaz de fazer cessar sua eficácia vinculante.

5. Recurso especial provido.

(AgRg no REsp 703.526/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Rel. p/ Acórdão Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.8.2005, DJ 19.9.2005 p. 209).

No acórdão acima, a despeito de o STJ reconhecer a eficácia dos efeitos da sentença declaratória sobre situações que perduram no tempo, entendeu-se que a superveniência de mudança no quadro normativo faz cessar os efeitos da coisa julgada sobre relações que se estabelecem sob a égide da nova norma. Nesse acórdão, tomado como exemplo, a declaração de inconstitucionalidade deu-se em face da Lei nº 7.689/88, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro (CSL). Posteriormente, o quadro legal modificou-se com a publicação das Leis nº 7.856/89, nº 8.034/90 e nº 8.212/91, não apreciadas na ação e que tratavam de alterações na base de cálculo e alíquota da CSL, de modo que a eficácia da coisa julgada sobre

leis não contempladas ficou prejudicada, ainda que modifiquem alguns aspectos da contribuição e ainda que repitam a inconstitucionalidade anterior.

Em ocasião posterior, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça manifestou-se em sentido oposto, como se observa na seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ALCANCE DA SÚMULA 239/STF – COISA JULGADA: VIOLAÇÃO – ART. 471, I DO CPC NÃO CONTRARIADO.

1. A Súmula 239/STF, segundo a qual “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores”, aplica-se tão-somente no plano do direito tributário formal porque são independentes os lançamentos em cada exercício financeiro. Não se aplica, entretanto, se a decisão tratou da relação de direito material, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária.

2. A coisa julgada afastando a cobrança do tributo produz efeitos até que sobrevenha legislação a estabelecer nova relação jurídico-tributária.

3. Hipótese dos autos em que a decisão transitada em julgado afastou a cobrança da contribuição social das Leis 7.689/88 e 7.787/89 por inconstitucionalidade (ofensa aos arts. 146, III, 154, I, 165, § 5º, III, 195, §§ 4º e 6º, todos da CF/88).

4. As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material.

5. Violação ao art. 471, I do CPC que se afasta.

6. Recurso especial improvido.

(REsp 731250/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17.4.2007, DJ 30.4.2007 p. 301).

Aqui, a eficácia da coisa julgada foi entendida sob o ponto de vista da relação jurídica material, que teria permanecido inalterada em face das alterações legislativas posteriores que modificaram a alíquota e a base de cálculo da Contribuição Social.

A questão das alterações no quadro normativo da CSL será tratada em tópico específico, mas as decisões sob comento levam à análise do segundo problema proposto: identificação das situações nas quais se admite a revogação dos efeitos da coisa julgada e o procedimento necessário para tanto.

2. Possibilidade de desconstituição da coisa julgada por meio de ação rescisória

Ao interpretar o artigo 471 do Código de Processo Civil, Humberto Theodoro Júnior¹⁶ estatui que, nos casos de modificação da situação de fato ou de direito abrangida pela sentença, nova sentença poderá ser proferida sobre a nova situação. “Por sua vez, a modificação do decisório será objeto de outra ação – a ação revisional – cuja sentença, se for de procedência, terá natureza constitutiva, pois alterará a relação jurídica vigente entre as partes”.

Destarte, a alteração na situação de fato ou de direito admitiria a desconstituição dos efeitos da coisa julgada sobre relações continuativas com o manejo da ação rescisória, prevista nos artigos 485 e seguintes do Código de Processo Civil.

A questão que se coloca é a possibilidade de desconsideração dos efeitos da sentença pelo Poder Executivo, sem a necessidade do ajuizamento da ação revisional, mormente em relações jurídico-tributárias nas quais a decisão transitada em julgado contemplava a norma de incidência alterada posteriormente.

3. A influência da alteração nos quadros fático e normativo sobre os efeitos da coisa julgada em relações continuativas

Superada a questão da ação rescisória, é mister esclarecer o que se entende, em matéria tributária, por alteração no quadro normativo a autorizar a revisão dos efeitos da coisa julgada em relações continuativas. Nossa análise partirá das alterações legislativas

16. *Curso de Direito Processual Civil*, 27. ed., v. 1. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999, p. 547.

que ocorreram em torno de dois exemplos freqüentes, o da CPMF e o da CSL, confrontando-se o entendimento doutrinário e o jurisprudencial acerca do tema.

3.1. Efeitos da coisa julgada e alterações no quadro legislativo da CPMF

Cumprido esclarecer que a CPMF encontra-se atualmente extinta, eis que em 31.12.2007 expirou-se a prorrogação prevista na Emenda Constitucional nº 42/03, sem que fosse aprovada no Congresso proposta de nova emenda trazendo novo prazo de vigência.

Não obstante, as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até 31.12.2007 serão extintas apenas após o término dos prazos previstos no Código Tributário Nacional, para homologação, decadência ou prescrição do direito de ação.¹⁷ Assim, numerosos são os contribuintes envolvidos em discussões administrativas e judiciais em torno da CPMF que perdurarão nos próximos anos.

Para melhor compreensão, é indispensável a breve exposição do histórico legislativo sobre a exação comentada:

A CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira) tem origem no extinto IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira), criado pela Lei Complementar nº 77/93.

A competência para a criação do IPMF foi conferida à União por meio da Emenda Constitucional nº 3/93, que limitava a vigência do tributo a ser criado até 31.12.1994. Entretanto, tanto a Emenda Constitucional nº 3/93 quanto a Lei Complementar que criou o tributo foram declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF, em acórdão publicado no DJ de 18.3.1994, p. 5165. É que o imposto feria o princípio da anterioridade do artigo 150, III, alínea b, da Constituição Federal, o princípio da imunidade recíproca entre os entes políticos e outras imunidades previstas no texto constitucional.

17. Desde já ressaltamos que este artigo não tem por objetivo discutir a interpretação dos prazos decadencial e prescricional previstos no Código Tributário Nacional.

Evitado de inconstitucionalidades, o imposto foi ressuscitado como contribuição social, de modo a garantir a receita do governo, por meio da Emenda Constitucional nº 12/96, que inseriu o artigo 74 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), autorizando a União a instituir a CPMF por um prazo máximo de dois anos, subordinada à anterioridade nonagesimal prevista no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988.

Sua criação efetiva deu-se por meio da Lei nº 9.311/96, que, em seu artigo 20, previa o término de sua vigência em 13 meses, alcançando, desse modo, os fatos geradores praticados até 23.2.1998. Ocorre que, posteriormente, a Lei nº 9.539/97 prorrogou a vigência da CPMF por novo prazo de 24 meses, contados a partir de 23.1.1997. Destarte, a contribuição incidiria sobre os fatos geradores ocorridos até 22.1.1999.

Entretanto, em 19.3.1999 foi publicada a Emenda Constitucional nº 21, cujo texto dispõe sobre a prorrogação da vigência da Lei nº 9.311/96 por mais 36 meses, além de alterar a alíquota da contribuição para 0,38% nos primeiros 12 meses, reduzindo-a a 0,30% até que expirassem seus efeitos. Houve também alteração na destinação constitucional do produto da arrecadação.

À época, muitos contribuintes obtiveram decisões pela não incidência da contribuição, estatuidas que a Emenda Constitucional nº 21/99 não poderia prorrogar a vigência que já se exauriu, embora pudesse constituir título competencial para nova instituição e cobrança da CPMF.

Para todos os efeitos, os contribuintes possuíam a seu favor decisões transitadas em julgado, no sentido da inexigibilidade da contribuição com base na prorrogação estabelecida pela Emenda Constitucional nº 21/99. Assim, a vigência temporária da Lei nº 9.311/96 já teria se esgotado antes da publicação da Emenda, sendo impossível ressuscitá-la. O entendimento era que a nova exigência da CPMF só poderia vir por criação em nova lei, pois a EC nº 21/99 teria estabelecido apenas competência para a nova criação da exação, e não poderia prorrogar os efeitos de lei anterior já morta.

No entanto, a contribuição provisória tornou a ser prorrogada por emendas constitucionais subseqüentes, não contempladas no bojo das ações ajuizadas naquele tempo, a saber:

- a) EC nº 31, de 14.12.2000, que majorou a alíquota de 0,30% para 0,38%, destinando o adicional ao Programa de Combate e Erradicação da Pobreza, determinando ainda que o produto da arrecadação seria aplicável no período de 18.6.2000 a 17.6.2000;
- b) EC nº 37, de 12.6.2002, que postergou a arrecadação da contribuição provisória sobre movimentação financeira até 31/12/2004; e
- c) EC nº 42/03, que terminou por prorrogar a vigência da contribuição até 31.12.2007.

Dessa forma, é indispensável saber se as *prorrogações* subsequentes da CPMF constituíram mudança na situação jurídica das decisões judiciais que fundamentaram a declaração de inexigibilidade, com base na EC nº 21/99.

Quanto ao atributo da vigência das leis no tempo, a Lei de Introdução ao Código Civil (LICC) considera que correções em lei já em vigor constituem-se em lei nova (art. 1º, §§ 3º e 4º). No entanto, a Emenda Constitucional (EC) nº 21/99 não traz correções à Lei nº 9.311/96, mas dispõe novamente sobre a regra-matriz de incidência da CPMF, alterando inclusive sua alíquota e destinação. A LICC determina ainda que, não se destinando a vigência temporária, a lei vigora até que seja revogada, expressa ou implicitamente.

Há entendimento doutrinário, tanto entre aqueles que atacam a constitucionalidade da EC nº 21/99 quanto entre aqueles que a defendem, de que não houve prorrogação propriamente dita da CPMF, uma vez que a vigência da Lei nº 9.311/96 encerrou-se antes da publicação da emenda. Teria ocorrido nova instituição do tributo, dispondo-se novamente sobre fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo.

Roque Antonio Carrazza¹⁸ afirma que, quando a própria lei traz prazo prefixado de vigência, uma vez revogada não há como ser *ressuscitada* por uma emenda constitucional, pois não haveria como prorrogar efeitos já extintos. Diante disso, a exigência fiscal só poderia ser renovada por nova criação (recriação) do tributo,

18. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 427-428.

“observados os ditames constitucionais adequados, que, no caso concreto, não se fizeram presentes”.

Enquanto o supracitado autor não reconhece a possibilidade de recriação da CPMF pela EC nº 21/99, por entendê-la inconstitucional, há outros, como Nicolau Konkel Junior,¹⁹ que entendem ser “evidente que a intenção do constituinte derivado era a instituição da contribuição com a utilização da mesma estrutura normativa gizada pela Lei nº 9.311/96, apenas com as alterações relativas a prazo, alíquota e destinação”.

Em que pese a discussão sobre o fato da EC nº 21/99 ter meramente prorrogado a vigência de norma anterior, ou ter recriado a CPMF no ordenamento jurídico, os contribuintes que conseguiram afastar sua incidência possuíam a seu favor uma norma individual e concreta, com trânsito em julgado, declarando que não poderia haver a incidência do tributo com base apenas na prorrogação trazida no texto da EC nº 21/99. Para todos os efeitos, a contribuição só seria devida, em tais casos, se criada por nova lei ordinária, conforme competência conferida à União Federal pela Emenda Constitucional nº 21/99.

Contudo, há que ser levado em consideração fator fundamental, a seguir exposto.

Ao debruçar-se sobre a constitucionalidade da EC nº 21/99, em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), o Supremo Tribunal Federal decidiu pela possibilidade de repristinação da Lei nº 9.311/96, por meio de emenda constitucional, além de admitir a possibilidade de criação da contribuição provisória pela própria Constituição, sem a necessidade de publicação de lei posterior, pois, se o constituinte derivado tem o poder para estabelecer competência, também poderia instituir o próprio tributo. Verifique-se o teor da decisão cautelar proferida nos autos da ADI nº 2.031- MC/DF, assim emendada:

1 – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira - CPMF (art. 75, e parágrafos, acrescentados ao ADCT pela Emenda Constitucional nº 21, de 18 de março de 1999).

19. *Contribuições sociais doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

2 - Vício de tramitação restrito ao § 3º da norma impugnada, por implicar, em primeiro exame, ao ver da maioria, a supressão pela Câmara da oração final do parágrafo aprovado no Senado, em comprometimento do sentido do texto sujeito à aprovação de ambas as Casas.

3 - Irrelevância do desajuste gramatical representado pela utilização do vocábulo "prorrogada", a revelar objetivo de repristinação de leis temporárias, não vedada pela Constituição.

4 - Rejeição, também em juízo provisório, das alegações de confisco de rendimentos, redução de salários, bitributação e ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade.

5 - Medida cautelar deferida, em parte. (DJ de 28.6.2002)

Com a declaração, foi afastado o argumento que dizia não poder a emenda constitucional utilizar a expressão *é prorrogada* no sentido de *é criada*, e a palavra *vigência* no sentido de *incidência*, sob pena de inconstitucionalidade. Com efeito, a CPMF foi reinstituída no ordenamento jurídico, sendo irrelevante, segundo o STF, o desajuste gramatical do vocábulo *prorrogada*. Ademais, o plenário do tribunal julgou definitivamente o mérito da ADI nº 2.031/DF, em sessão de 03.10.2002, confirmando o provimento cautelar acima transcrito no sentido da constitucionalidade da CPMF, tal como prevista no artigo 75 do ADCT, na redação que lhe deu a EC nº 21/99, conforme voto da Ministra Relatora Ellen Gracie Northfleet.

Ainda que o acórdão na ADI nº 2.031 possua força vinculante e eficácia *erga omnes*, não teria o condão de alterar a coisa julgada firmada em casos concretos e individuais.

Entretanto, a Corte Constitucional acabou por fixar o entendimento de que uma emenda constitucional pode inovar em matéria tributária, sem que com isso fique suprimido o princípio da estrita legalidade. Demonstrou, portanto, a possibilidade de recriação da contribuição provisória por meio de emenda. Mais que isso, abriu precedente para a repristinação de leis que não mais vigoravam.

Para os contribuintes que afastaram a incidência da CPMF com base na EC nº 21/99, restaria saber se a publicação das Emendas nº 31/00, nº 37/02 e nº 42/04 constituíram inovação no plano normativo, já que não foram abarcadas pela coisa julgada em ações

individuais, ou se constituem mera prorrogação dos efeitos de norma cuja aplicação foi afastada em decisões transitadas em julgado.

Há bons argumentos para defesa da segunda posição, pois é possível aduzir que a Emenda Constitucional nº 31/00 não alterou materialmente o quadro normativo anterior, prestando-se somente a projetar seus efeitos no futuro. Ou seja, apesar da superveniência de emendas constitucionais posteriores, subsistiriam as razões de decidir adotadas nas decisões que transitaram em julgado, determinando a inaplicabilidade da CPMF.

Nesse caso, a EC nº 31/00 teria apenas prorrogado a vigência da EC nº 21/99 e, para empresas que afastaram sua aplicação, teriam sido prorrogados os efeitos de norma que, para elas, não eram aplicáveis, por força de decisões judiciais transitadas em julgado.

Não obstante, conforme exposto acima, tanto a doutrina quanto a jurisprudência consideram que há inovação em matéria tributária quando a lei posterior trata de aspectos da norma-matriz de incidência, ou trata materialmente da relação jurídica de direito tributário. Assim, temos que, embora a incidência da EC nº 21/99 tenha sido afastada no caso concreto, houve inovação sobre a CPMF com a subsequente publicação da EC nº 31/00.

A referida norma tratou da majoração da alíquota da contribuição, de 0,30% para 0,38%, modificando ainda sua destinação, tal qual ocorreu anteriormente com a EC nº 21/99. Mais que isso, o Supremo Tribunal Federal sinalizou a possibilidade de reinstituição da CPMF por meio de emenda constitucional. Se a EC nº 21/99 não se prestou a reinstituir a cobrança da exação para contribuintes protegidos por decisões judiciais, seria muito difícil alegar que sua exigência não foi recriada, ou reprimada, pela EC nº 31/00. Nesses casos, como a norma mais recente não foi contemplada pela coisa julgada, não haveria extensão de seus efeitos, diante da patente mudança material no quadro normativo.

Observe-se, no entanto, que ao julgar a constitucionalidade da EC nº 37/02, em sessão de 03.10.2002, que também tratou da prorrogação da contribuição, o STF entendeu não haver ofensa ao princípio da anterioridade nonagesimal, esculpido no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, por tratar-se de mera prorrogação da

vigência da Lei nº 9.311/96, alterada pela Lei nº 9.539/97, sendo que o princípio da anterioridade nonagesimal “aplica-se somente aos casos de instituição ou modificação da contribuição social, e não ao caso de simples prorrogação da lei que a houver instituído ou modificado”. O acórdão foi publicado em 06.12.2002 com a seguinte ementa:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA-CPMF (ARTS. 84 E 85, ACRESCENTADOS AO ADCT PELO ART. 3º DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 37, DE 12 DE JUNHO DE 2002).

1 – Impertinência da preliminar suscitada pelo Advogado-Geral da União, de que a matéria controvertida tem caráter interna corporis do Congresso Nacional, por dizer respeito à interpretação de normas regimentais, matéria imune à crítica judiciária. Questão que diz respeito ao processo legislativo previsto na Constituição Federal, em especial às regras atinentes ao trâmite de emenda constitucional (art. 60), tendo clara estatura constitucional.

2 – Proposta de emenda que, votada e aprovada na Câmara dos Deputados, sofreu alteração no Senado Federal, tendo sido promulgada sem que tivesse retornado à Casa iniciadora para nova votação quanto à parte objeto de modificação. Inexistência de ofensa ao art. 60, § 2º da Constituição Federal no tocante à supressão, no Senado Federal, da expressão ‘observado o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal’, que constava do texto aprovado pela Câmara dos Deputados em 2 (dois) turnos de votação, tendo em vista que essa alteração não importou em mudança substancial do sentido do texto (Precedente: ADC nº 3, rel. Min. Nelson Jobim). Ocorrência de mera prorrogação da Lei nº 9.311/96, modificada pela Lei nº 9.539/97, não tendo aplicação ao caso o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal. O princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente aos casos de instituição ou modificação da contribuição social, e não ao caso de simples prorrogação da lei que a houver instituído ou modificado.

3 – Ausência de inconstitucionalidade material. O § 4º, inciso IV do art. 60 da Constituição veda a deliberação quanto a proposta de emenda

tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Proibida, assim, estaria a deliberação de emenda que se destinasse a suprimir do texto constitucional o § 6º do art. 195, ou que excluísse a aplicação desse preceito a uma hipótese em que, pela vontade do constituinte originário, devesse ele ser aplicado. A presente hipótese, no entanto, versa sobre a incidência ou não desse dispositivo, que se mantém incólume no corpo da Carta, a um caso concreto. Não houve, no texto promulgado da emenda em debate, qualquer negativa explícita ou implícita de aplicação do princípio contido no § 6º do art. 195 da Constituição.

4 - Ação direta julgada improcedente.

Esse aparente conflito entre os dois acórdãos deve ser resolvido levando-se em consideração a própria jurisprudência do STF e do STJ. Conforme afirmado anteriormente, a doutrina entende que houve recriação ou modificação da CPMF com a EC nº 21/99, aproveitando-se o que as Leis nº 9.311/96 e nº 9.539/97 dispunham sobre a regra-matriz de incidência do tributo. O mesmo deu-se em face da Emenda Constitucional nº 31/00, que inovou a situação jurídica. Tal qual ocorreu com a emenda anterior, também houve alteração na alíquota, destinação e prazo de vigência da CPMF, aproveitando-se no mais os moldes da Lei nº 9.311/96. Daí ser possível afirmar que, se a recriação da contribuição não ocorreu com a EC nº 21/99, por força de decisões judiciais favoráveis a determinados sujeitos passivos, certamente ocorreu com a EC nº 31/00.

Em situação semelhante, na qual lei posterior trata materialmente de situação criada em lei anterior, modificando-a e inovando no plano normativo, a própria Corte Constitucional reconheceu não haver continuidade dos efeitos da coisa julgada. É o que expõe a ementa transcrita adiante:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. SERVIDORES PÚBLICOS. DIREITO ANTERIOR À EDIÇÃO DA LEI 500 DO ESTADO DE SÃO PAULO. COMPETÊNCIA.

1. Servidores públicos. Direito anterior à edição da Lei 500 do Estado de São Paulo. Competência da Justiça do Trabalho, dada a relação contratual então existente. Precedente.

2. Recurso conhecido e provido, para limitar os efeitos da sentença à data da publicação da legislação superveniente, que modificou o regime jurídico dos agentes públicos estaduais.

(RE 130.704/DF – 2ª Turma – Rel. Min. Maurício Corrêa – j. 02.10.2001, DJ 15.2.2002, p. 16).

Sublinhe-se que em situações diversas, nos ditos casos de inconstitucionalidade consequencial ou por arrastamento, em que a declaração de inconstitucionalidade de uma lei afeta outras leis que nela se apoiaram, o Supremo Tribunal Federal declara expressamente a inconstitucionalidade das leis subseqüentes, o que reforça a conclusão de que o Tribunal não admite a projeção da coisa julgada sobre quadro alterado materialmente por leis posteriores, salvo menção expressa na ação que discute a inconstitucionalidade da primeira lei. É o caso do acórdão proferido sobre os Embargos Declaratórios no RE nº 183.906/SP, que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 3º ao 9º da Lei nº 6.556/89, do Estado de São Paulo, e da subseqüente Lei nº 7.003/90, que repetiu a inconstitucionalidade para exercícios seguintes. Segue abaixo a ementa:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS – OMISSÃO – ICMS – VINCULAÇÃO – LEIS NºS 6.556/89 E 7.003/90 DO ESTADO DE SÃO PAULO.

Constatada a omissão do acórdão proferido quanto à Lei nº 7.003, de 28 de dezembro de 1990, que, dando nova redação ao diploma pretérito – Lei nº 6.556, de 30 de dezembro de 1989 –, prorrogou a vigência da majoração do ICMS de dezessete para dezoito por cento, vinculando a diferença a uma certa destinação, impõe-se o acolhimento dos embargos declaratórios.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS – OMISSÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DA VINCULAÇÃO DO TRIBUTO E HARMONIA DA MAJORAÇÃO COM A CARTA DA REPÚBLICA – INEXISTÊNCIA DO VÍCIO.

Constando do acórdão proferido, considerados os votos dos integrantes da Corte, o exame da questão alusiva à inconstitucionalidade da vinculação e subsistência constitucional do acréscimo ocorrido quanto à alíquota, no que se concluiu de forma negativa, impõe-se a rejeição dos declaratórios.

(RE-ED 183906 / SP – Tribunal Pleno – Rel. Min. Marco Aurélio – j. 04.10.2000, DJ 01.12.2000, p. 96).

No caso desse exemplo específico, as leis posteriores trouxeram a mesma redação e inconstitucionalidade da lei declarada inconstitucional inicialmente, não havendo que se falar em alteração material da relação jurídica adjacente.

3.2. Efeitos da coisa julgada e alterações no quadro legislativo da CSL

Pela análise da Jurisprudência, também encontramos freqüentes situações nas quais os sujeitos passivos obtiveram decisões transitadas em julgado, afastando a incidência da CSL, com declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, que trouxe a exação ao ordenamento jurídico.

O Superior Tribunal de Justiça já aplicou entendimento semelhante ao esposado acima para a CPMF, conforme exemplo mencionado previamente (AgRg no REsp nº 703.526/MG), na qual se entendeu que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, que instituiu a CSL, não se aplicam às Leis posteriores nº 7.856/89, nº 8.034/90 e nº 8.212/91, que trataram da alíquota e base de cálculo da exação. Ou seja, a modificação no quadro normativo autoriza a revisão dos efeitos da coisa julgada. No mesmo sentido, REsp nº 599.764/GO, REsp nº 281.209/GO, REsp nº 193.500/PE e REsp nº 686.058/MG.

Estabeleceu-se divergência no âmbito daquela própria Corte Superior, com o também já citado acórdão no REsp nº 731.250/PE, no qual a Segunda Turma posicionou-se pela inalterabilidade dos efeitos da coisa julgada, que abarcava a Lei nº 7.689/88, em face de posteriores alterações na base de cálculo e alíquota da CSL promovidas pelas Leis nº 7.856/89 e nº 8.034/90, LC nº 70/91 e Leis nº 8.383/91 e nº 8.541/92.

Ao nosso ver, a posição da 2ª Turma, no caso da CSL, harmoniza-se com a objetividade jurídica que se busca resguardar com o artigo 471, inciso I, do Código de Processo Civil, que é resguardar a autoridade da coisa julgada e os efeitos da relação jurídica de direito material sobre a qual se debruçou.

Nesse sentido, a alteração legislativa que traz modificações formais à relação jurídica que já se estabeleceu com lei anterior não pode desfazer a coisa julgada. Materialmente, ainda temos relação entre fisco e contribuinte que o obrigue ao recolhimento daquela exação, mesmo que haja alteração na alíquota e base de cálculo.

Essa conclusão não conflita com a análise em torno da evolução legislativa da CPMF. Para essa contribuição há um agravante, pois, conforme visto anteriormente, doutrina e jurisprudência entendem que a contribuição provisória é recriada a cada emenda Constitucional que inova na matéria, respaldadas na interpretação do STF, exposta em Ação Direta de Inconstitucionalidade, de que a emenda também é diploma legal capaz de criar tributos. A noção de recriação fica clara se considerarmos que os efeitos da contribuição eram sempre provisórios, com prazo de vigência limitado temporalmente. Assim, ficava recriado o tributo com cada nova emenda que estabelecia novo prazo de vigência para a contribuição provisória.

4. Conclusão

Concluindo, a partir da análise doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, a decisão de cunho declaratório transitada em julgado, sobre relações tributárias continuativas, possui eficácia sobre fatos futuros, desde que não se altere o quadro fático ou normativo contemplado na declaração, nos termos do artigo 471, inciso I, do Código de Processo Civil.

Para nós importam as alterações no quadro normativo que afetem materialmente a relação jurídico-tributária entre sujeito ativo e passivo.

Uma vez instituído o tributo por lei, perdurarão seus efeitos sobre os fatos eleitos como suficientes ao nascimento da obrigação tributária até que expressamente ou implicitamente revogado.

As alterações na base de cálculo e alíquota da CSL não alteraram a relação que obriga o sujeito passivo ao seu recolhimento, nos termos em que foi instituída com a Lei nº 7.689/88. Se a decisão judicial transitada em julgado declarou tal relação inconstitucional

na forma em que instituída, não há que se falar em alteração no quadro normativo, apta a desfazer os efeitos da coisa julgada, se a lei posterior não alterou materialmente a relação jurídico-tributária que obrigava o recolhimento da CSL.

No caso da recentemente extinta CPMF, não haveria como afastar a necessidade de revisão da coisa julgada, por meio de ato da administração pública ou do manejo da ação rescisória, sem prejuízo do raciocínio acima, pois cada prorrogação de sua vigência representou, na verdade, inovação no ordenamento jurídico, criando novamente a relação jurídico-tributária que autoriza sua incidência. É o que se extrai dos próprios julgados da Suprema Corte sobre o assunto.

Concordando com as lições de Liebman, deve-se atentar, em cada caso concreto, para a preservação da autoridade da coisa julgada, preservando-se também a vigência e eficácia da relação jurídica de direito material que lhe serviu de paradigma. É o que o ordenamento jurídico positivo busca resguardar com a previsão contida no artigo 471, inciso I, do Diploma Processual em vigor.

EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA LIQUIDAÇÃO E CONVERSÃO DE DÍVIDA DA SOCIEDADE LIMITADA QUE TEM COMO CREDOR SÓCIO ESTRANGEIRO

Rodrigo César Caldas de Sá

1. Introdução

As sociedades limitadas que têm sócio estrangeiro, mormente quando esse sócio possui posição majoritária, recebem do mesmo, para a consecução de suas atividades, diversos tipos de suporte técnico, financeiro e de capital. Em alguns casos, esse tipo de suporte é aplicado diretamente no capital social da empresa brasileira. Em outros, são feitas aplicações que alteram a situação patrimonial ou financeira da empresa, sem que necessariamente haja alteração ao capital social.

Quando o sócio estrangeiro fornece bens e serviços para a empresa brasileira, adiando o recebimento da contraprestação, normalmente pecuniária, da qual passa a ser credor, esse sócio está, de certa maneira, fazendo um investimento. Em algum momento, contudo, essa relação de débito e crédito será encerrada, liquidada, seja por meio de pagamento, que é o método mais comum de extinção de obrigações, seja por meio de alguma forma alternativa de extinção obrigacional, podendo ainda ser convertida em obrigação de outra natureza.

O presente artigo tem como objetivo analisar os principais tipos de liquidação e conversão desse tipo de obrigação, sob uma perspectiva da legislação tributária brasileira. A questão é importante por conta das diferenças evidentes no tratamento fiscal de cada alternativa, em termos de carga tributária e de cumprimento de obrigações acessórias, momento de liquidação da obrigação, além das formalidades que incluirão, nesses casos, a avaliação do resultado de variação cambial e respectivos registros e informações perante o Banco Central do Brasil.

Para a discussão do tema, serão avaliadas as modalidades alternativas de tratamento desse tipo de débito: o pagamento, o perdão da dívida, a capitalização do crédito do sócio, como investimento no capital social, e a conversão da dívida para a conta de lucros acumulados e resultados dos sócios. Cada uma dessas operações se reveste de natureza jurídica própria, sendo imprescindível identificar e qualificar esta última, para aplicação do correto tratamento tributário em cada caso concreto, o que se pretende fazer a seguir.

2. Análise das formas de liquidação e conversão de débito

2.1. Pagamento

O pagamento é o modo mais comum de extinção de obrigações de natureza contratual, o caminho natural da extinção da relação de crédito, de modo que, em termos jurídicos e tributários, é o que enfrenta menor complexidade.

A primeira questão que se coloca é que, exceto em face de determinação legal específica, caso de prestação de serviços, transferência de tecnologia, pagamento de *royalties* em geral, pagamento de juros, não haverá incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte, às alíquotas de 25% de Imposto de Renda (IR), ou 15% de IR mais 10% de Cide Tecnologia, quando da remessa do capital. Algumas peculiaridades da transação internacional, contudo, devem ser observadas.

Quando do ingresso de recursos no país, mormente empréstimos, bens utilizados no processo produtivo e bens de capital em geral, é registrada a operação no Banco Central do Brasil.¹ Isso é importante pois, quando da remessa de divisas para pagamento, pelo devedor, ao credor no exterior, essa conta de registro é devidamente fechada, controlando-se com segurança a entrada e saída de divisas, para fins regulatórios e também fiscais. Os ingressos são registrados em moeda estrangeira original, sendo convertidos em reais, em momentos específicos determinados legalmente.

1. Arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 4.131/62.

Quando do pagamento, pelo devedor no Brasil, ao credor no exterior, o valor em reais empregado por esse devedor para saldar a dívida é convertido, por meio de contrato de câmbio, em moeda estrangeira, de modo que o credor receba, em sua própria moeda, o saldo credor. Nessa operação de câmbio, o devedor compra a moeda estrangeira da instituição financeira, que cuidará de remeter o valor, já convertido em moeda estrangeira, para o credor no exterior.

Entre a data do ingresso dos recursos no Brasil, com o devido registro no Banco Central, e a data de pagamento por esses recursos, também com registro financeiro, poderá haver perda ou ganho cambial da empresa brasileira, em face da flutuação natural do valor da moeda. Sobre essa variação cambial incidem efeitos tributários específicos.

Haverá tributação do ganho do capital pelo Imposto de Renda (IR), à alíquota total de 25%, e da Contribuição Sobre Lucro Líquido, à alíquota de 9% (CSLL), caso a diferença entre o valor em reais do recurso recebido e o valor em reais do recurso remetido for positiva. De outro lado, havendo diferença negativa, o valor será deduzido da apuração do Imposto de Renda do devedor pessoa jurídica. A variação cambial positiva é tributada por se tratar de receita financeira. Sendo receita financeira, haverá incidência das contribuições para o PIS/COFINS com alíquota zero, nos termos do artigo 375, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) e artigo 1º do Decreto nº 5.442/05.

É possível ainda que, quando da remessa do capital para pagamento, haja incidência de juros. Nesse caso, vale lembrar que haverá retenção de Imposto de Renda, à alíquota geral de 15%, havendo tratamento diverso no caso de remessa para países com os quais o Brasil tem acordo para evitar bitributação e quando há remessa para jurisdição considerada como paraíso fiscal (25%). Em todo caso, incidirá ainda a Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira (CPMF), à alíquota de 0,38%.²

2. Ao tempo de redação deste artigo, não havia sido votada pelo Congresso Nacional a renovação da CPMF. Para fins de argumentação, presume-se a incidência, por estar em vigor, no momento da redação, a exigência do tributo.

No caso da importação de bens, a maioria dos estados brasileiros não exige a diferença do ICMS pago na importação, quando há variação cambial positiva, como descrito acima. A observação é pertinente porque a legislação paulista exige o pagamento do ICMS complementar, no caso de fornecimento no mercado interno, quando algum fator causar variação positiva no preço da mercadoria, entre o fato gerador (saída efetiva da mercadoria) e o pagamento (art. 182, I, do RICMS/SP). Tal determinação não existe na relação de importação, de modo que, a princípio, na liquidação do débito originário do exterior, não haverá incidência suplementar do ICMS. O mesmo raciocínio servirá para as hipóteses seguintes, sempre que for questionada a incidência ou não de um ICMS complementar.

2.2. Liquidação por meio de perdão da dívida – remissão

O perdão da dívida ocorrerá pela simples quitação, por parte do sócio credor, à sociedade devedora, sem pagamento ou contraprestação de qualquer sorte. Não se trata de forma alternativa de liquidação de obrigação, como uma novação, compensação ou dação em pagamento. Trata-se de liberalidade do sócio, embora revestida de caracteres contratuais, nos termos do artigo 385 do Código Civil.

Nesse caso, haverá o aumento imediato do patrimônio da sociedade, com redução imediata do patrimônio do sócio no exterior e efeitos tributários claros. Nos termos do artigo 55, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), o perdão de dívida é receita da empresa. Assim, a operação será tributada pelo IRPJ e pela CSLL, sendo certamente possível a compensação de prejuízos, nos termos do artigo 510 do RIR/99.

A 8ª Câmara do Conselho de Contribuintes firmou o entendimento pelo qual o fato gerador ocorre no momento do perdão, devendo aí ser convertido o débito, em moeda estrangeira, em receita, em reais.³ A redução do perdão a termo é importante para confirmar a data do fato gerador, avaliando que acréscimo em reais

3. Decisão no processo nº 108-6.493, de 10.12.1997.

é feito ao patrimônio da sociedade, bem como para fins de registro da operação no Banco Central do Brasil.

Como o perdão será considerado como receita da sociedade, deve-se abordar a questão da tributação pelo PIS/Cofins. A princípio, há incidência normal de PIS/Cofins, considerando-se o valor da remissão como receita da sociedade, nos termos do §1º do artigo 1º da Lei nº 10.833/03.

Por outro lado, o Decreto nº 5.442/05 estipula alíquota zero na tributação das receitas financeiras pelo PIS/Cofins. A questão é saber se o perdão de dívida constitui receita financeira ou não. Em regra, a resposta é negativa, pois o perdão é classificado, para fins fiscais, como outras receitas. Resta saber se importa, no caso, a natureza da operação que deu origem ao débito perdoado, ou seja, se o débito provém de vendas de máquinas para produção, ou decorrente de empréstimo de dinheiro, por exemplo. Essa qualificação representará uma diferença de 9,25% no valor da operação, o qual será oferecido aos cofres públicos ou mantido com o contribuinte.

2.3. Capitalização: conversão do crédito do sócio em investimento

A conversão do crédito por meio de capitalização não enfrenta incidência de Imposto de Renda ou Contribuição Social Sobre Lucro. Essa afirmação decorre do disposto no artigo 63 do Decreto Lei nº 1.598/77, bem como da própria natureza da operação. Isso porque, nesse caso, o sócio permanece credor da empresa, na medida em que o capital social representa, além da posição do sócio na sociedade, uma relação de crédito entre as duas pessoas, sócio e sociedade. Essa é a posição de J. X. Carvalho de Mendonça, ao se reportar à natureza jurídica das cotas.

O aumento do capital social dar-se-á por meio do aumento do número de cotas ou do valor individual de cada cota. Em vista disso, a empresa não recebe receita de qualquer natureza, em termos fiscais.

Nessa hipótese, estar-se-ia diante da conversão do crédito do sócio como fornecedor, em crédito do sócio como investidor. A liquidação desse crédito somente ocorreria com a realização das co-

tas sociais, de modo que, nesse caso, a operação retrata a conversão da natureza do crédito, bem como o diferimento do vencimento da obrigação. O capital social subscrito e integralizado é crédito do sócio, embora a relação originada a partir da formação do capital social deva levar em conta a situação do patrimônio líquido da empresa.

Para implementação dessa conversão, é preciso fechar os registros de câmbio no Banco Central do Brasil, originados das operações de remessa do sócio estrangeiro para a sociedade, no passado. Isso será feito por meio de um contrato simbólico de câmbio,⁴ em que será verificada, da mesma forma que no pagamento, a variação cambial, positiva ou negativa. O crédito do sócio está originariamente consignado em moeda estrangeira, mas o seu investimento na empresa e sua escrituração ocorrerão, obrigatoriamente, em moeda brasileira.⁵

Na prática, essa operação significaria a simples mudança das operações previamente registradas, que deram origem aos débitos da empresa (e créditos do sócio), em investimento estrangeiro. O crédito permanece o mesmo, sendo os mesmos o credor e devedor. Muda a sua natureza, como apontado acima.

Pode-se entender que, nessa hipótese, há efetiva liquidação do débito, com o pagamento e remessa simbólica ao exterior, seguido do reenvio desse dinheiro de volta ao país, na forma de investimento, ainda que essas operações sejam meramente simbólicas. É o que se depreende da leitura da Circular nº 3.074/02, do Banco Central do Brasil. Afinal, a operação de câmbio, realizada necessariamente por intermédio de uma instituição financeira, significaria a compra e venda de moeda estrangeira.

No país de residência do sócio, haveria certamente a operação no sentido inverso. O sócio terá recebido a receita e reenviado ao Brasil como investimento. A receita terá sido realizada e reaplicada, podendo haver tratamento tributário distinto, a depender obviamente da jurisdição de residência.

4. Art. 50, letra *a* e §1º do Decreto nº 55.762/65.

5. Art. 1.183 do Código Civil e art. 5º da Lei nº 11.371/06.

Pode-se ainda considerar, segundo essa linha de raciocínio, que haveria uma nova relação de crédito e a relação anterior estaria liquidada. Nesse caso, essa operação constituiria, a princípio, novação objetiva, nos termos do artigo 360, inciso I, do Código Civil. Continuariam os mesmos o devedor e o credor, assim como o valor da obrigação e a natureza da própria prestação, mas a obrigação anterior estaria liquidada, surgindo nova obrigação. Haveria mudança na causa da obrigação: o que antes se tornara obrigação por força de fornecimento, passaria a ser obrigação por força de investimento.

Haveria também mudança em relação a garantias e ao próprio regime jurídico aplicado à nova obrigação,⁶ submetida a partir de então à legislação civil e societária. A redução do capital social, com pagamento aos sócios, antes do prazo de cinco anos, por exemplo, configuraria distribuição de lucros.⁷

Ocorre que a novação exige, além da existência de obrigação prévia e de constituição de nova obrigação, o *animus novandi*, a vontade, a intenção de novar, sobretudo por parte do credor. Trata-se de condição objetiva necessária à constituição dessa forma alternativa de liquidação de obrigações. O Código Civil brasileiro, em seu artigo 361, exige o *animus novandi*, a fim de que haja novação, admitindo categoricamente que essa manifestação de vontade ocorra de forma tácita.

Caso as partes não desejem constituir novação, isso poderá ser expresso no instrumento que celebrar a conversão da obrigação, evitando-se o risco de se interpretar que o desejo das partes, quando da conversão, era, tacitamente, o de novar. Havendo manifestação expressa das partes em não constituir novação, o que é plenamente possível e até comum do ponto de vista da lei civil, estaria mais do que evidente que não haveria novação. Somente pode haver novação em caso de vontade das partes, mormente do credor, jamais de imposição ou interpretação legal. Nesse caso, não haverá liquidação

6. GOMES, Orlando. *Obrigações*, 16. ed. ver., atual. e aum., de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 165.

7. Ver acórdão nº 104-20996, da 4ª Câmara do Primeiro Conselho de contribuintes. Relator: Nelson Malimann – DOU de 18.4.2006, p. 69.

de uma dívida e constituição de dívida nova. Haverá, no dizer do citado artigo 361 do Código Civil, mera confirmação da obrigação original.

A divergência a respeito da natureza dessa operação de capitalização implica em tratamento tributário bastante diverso, em termos de IRPJ, CSLL, CPMF e IR Fonte pelo pagamento de juros. Em relação ao IRPJ e CSLL, além do já determinado pelo Decreto Lei nº 1588/1977, conforme mencionado acima, é de se reconhecer que, não havendo liquidação da dívida, mas mera conversão do crédito, não há disponibilidade jurídica ou econômica de renda para a sociedade limitada, contribuinte.

Sobre a variação cambial, em relação ao IRPJ, os efeitos seriam os mesmos relativos ao pagamento, nos termos dos artigos 375 e 378 do RIR/99. Isso porque, na conversão da obrigação, de moeda estrangeira, para reais, haverá diferença, positiva ou negativa, no valor dessa obrigação. Assim, não importa, nesse caso, a natureza da operação, pois uma ou outra alternativa implicarão em diferença no valor da obrigação para a pessoa jurídica, o contribuinte, da mesma forma como ocorreria com o pagamento.

Em virtude da operação simbólica de câmbio, mesmo que para fins regulatórios do Banco Central e pelo fato de o investimento estrangeiro ter de ser convertido em reais, entende-se ser devida a CPMF. A CPMF é uma contribuição cuja hipótese de incidência é a movimentação financeira, escritural ou física, ou transferência de créditos ou direitos afins, incluindo-se ainda, na descrição do artigo 2º da Lei nº 9.311/96, a liquidação de obrigações.

Ainda segundo essa Lei, § 1º do artigo 1º, não importa se há mudança na titularidade do crédito. No caso do câmbio simbólico, segundo decisão do Superior Tribunal de Justiça, proferida no Recurso Especial nº 796.888-PR,⁸ haveria movimentação financeira escritural, o que implica na incidência do tributo. A referida decisão, contudo, toma como premissa que a sociedade devedora quita a sua dívida para com o credor estrangeiro, que então faz o in-

8. Até a data de finalização deste artigo, consta remessa do processo ao Supremo Tribunal Federal. (10.10.2007).

vestimento. Daí a movimentação escritural. Na ementa da referida decisão consta o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CPMF. CONVERSÃO DE CRÉDITOS ESTRANGEIROS EM INVESTIMENTO. OPERAÇÃO SIMBÓLICA DE CÂMBIO. INCIDÊNCIA. CIRCULAR BACEN nº 2.997/2000.

1. O fato gerador da CPMF pressupõe movimentação de valores dos titulares nas contas mantidas nas instituições financeiras, que representem circulação escritural ou física de moeda, por isso que, há hipótese de incidência ainda que não haja transferência de titularidade dos valores.
2. A conversão de crédito decorrente de empréstimo e financiamento de importações em investimento externo direto pressupõe, assim, procedimentos cambiais. Mesmo não havendo riqueza nova ou novos valores em moeda estrangeira, obrigatoriamente haverá trânsito escritural de moeda nacional pelas contas dos participantes.
3. O negócio jurídico operado *in casu* se faz pela concomitante realização de transações distintas e indispensáveis; pela primeira, a devedora do empréstimo transfere, à credora, o valor correspondente ao pagamento da dívida principal e juros, para quitação e baixa na pendência; pela segunda a empresa (devedora na primeira transação), recebe do investidor (credor naquela) quantia para integrar o capital societário. A movimentação financeira efetivamente ocorre, tal como nas transações efetuadas pelo mesmo titular de conta-corrente para fundo de investimento e deste para outra aplicação qualquer. Ainda que os valores sejam absolutamente iguais, e não obstante seja o mesmo beneficiário é devida a cada movimentação.
4. Considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos de natureza financeira, para fins de incidência da CPMF (art. 1º da Lei nº 9.311/1996), qualquer operação liquidada ou lançamento realizado por instituições financeiras, que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.
5. A regulamentação do Banco Central determina que conversões em investimento externo direto de créditos passíveis de gerar transferências para o exterior – *in casu* decorrentes de importações não pagas – devem ser processadas com a realização de operações simultâneas de compra e

venda de moeda estrangeira, sem expedição de ordem de pagamento do ou para o exterior.

6. No caso *sub examine*, ocorre o fato gerador com o lançamento a débito na conta bancária da empresa devedora, destinado a adquirir moeda estrangeira e liquidar o passivo decorrente da importação, vez que inquestionavelmente *há nessa operação circulação escritural de moeda*.

7. Ademais, não há norma que isente ou afaste a obrigação do pagamento na hipótese vertente, razão pela qual descabido falar-se em ofensa aos arts. 2º da Lei nº 9.311/1995 e 110 do Código Tributário Nacional.

(Decisão Unânime da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 796.888/PR. Julgamento datado de 08.5.2007. Publicado em 31.5.2007. Relator Ministro Luiz Fux) (grifos nossos).

Tendo em vista que a decisão acima considera a liquidação de uma dívida e formação de outra, permanece a questão de saber se, caso não se considere ter havido liquidação de débito (e posterior investimento), mas apenas a conversão da natureza do crédito, haveria a incidência do tributo. Além disso, é importante esclarecer se, no caso sob exame, há movimentação financeira dentro do que permite ao legislador a Constituição da República, especificamente o artigo 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que é a norma base para criação desse tributo.⁹

Segundo o artigo 74 do ADCT, a União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. A norma constitucional não inclui e nem exclui a movimentação escritural ou a liquidação de obrigações. Exige, contudo, que haja, efetivamente (i) movimentação ou (ii) transmissão, de valores e créditos da natureza financeira. Assim, não bastará, em uma determinada operação, que haja escrituração ou liquidação. É necessário que haja movimentação financeira, conceito que não poderá ser alterado pela legislação ordinária, depois da utilização desse conceito pela norma constitucional.

9. Ver Emenda Constitucional nº 12/96.

A esse respeito, é válido lembrar o dizer do Eminentíssimo Ministro Cezar Peluso, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 390-840-5/MG, que tratou do conceito constitucional de *faturamento*, para fins de incidência da COFINS. Nesse voto, o D. Ministro afirma que a Constituição da República não pode explicar cada termo, cada vocábulo que utiliza na descrição normativa. A aplicação semântica dos vocábulos será aquela normalmente utilizada pelo sistema jurídico vigente ou pela sua aplicação comum no vernáculo, exceto quando a própria Constituição fizer ressalva para explicitar conceito próprio. É válida a transcrição dos seguintes trechos:

Para afastar ambigüidades ou construir significados no discurso normativo, pode o legislador atribuir sentidos específicos a certos termos, como o faz, p. ex., no caso do artigo 3º do Código Tributário Nacional, que impõe a definição de tributo.

Na grande maioria dos casos, porém, os termos são tomados no significado vernacular corrente, segundo o que traduzem dentro do campo de uso onde são colhidos, seja na área do próprio ordenamento jurídico, seja no âmbito das demais ciências, como economia (juros), biologia (morte, vida, etc.), e, até, em outros estratos lingüísticos, como o inglês (*software, internet, franchising, leasing*), sem necessidade de processo autônomo de elucidação.

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 nº 8.492/92), 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 de direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem.

[...]

Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um

excesso de conotação e um déficit de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da 'atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços' (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é 'receita bruta de vendas e de serviços'. Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo *faturamento* seja *receita*, nem toda *receita* é *faturamento*.

(Voto-vista Ministro Cezar Peluso, nos autos do Recurso Extraordinário nº 390.840-MG, pp. 8-10, 15. Julgamento em 18.5.2005).

Do transcrito acima e do texto do artigo 74 do ADCT, claro está que (i) a União está autorizada a instituir tributo sobre movimentação financeira, sendo que (ii) o conceito de movimentação financeira não sofreu qualquer ressalva constitucional, de modo que, (iii) a norma criadora da hipótese de incidência tributária deverá ser interpretada e aplicada sempre de modo a respeitar o limite imposto na Constituição da República. Em outras palavras, a norma que cria efetivamente o referido tributo deve respeitar o conceito da movimentação financeira. Movimentação financeira de qualquer sorte, mas sempre movimentação.

Na hipótese de conversão do crédito do sócio como fornecedor em crédito do sócio como investidor, está claro que não há movimentação financeira. Não há liquidação e posterior investimento, pois a operação de câmbio é simbólica, fictícia. A novação é instituto de Direito Civil e não pode ter como origem lei ou norma de qualquer espécie. É da natureza do instituto que a constituição da novação se dê por vontade das partes. Caso as partes declarem expressamente não haver novação, no instrumento de conversão da obrigação, não haveria liquidação do débito, mas apenas a confirmação da obrigação anterior, nos exatos termos do artigo 361 do Código Civil.

É interessante observar que o artigo 378, inciso II, do RIR/99, ao tratar da variação cambial, enumera as hipóteses de incidência com disjuntivos exclusivos (*ou*), classificando em categorias distintas a conversão da obrigação em moeda nacional, a novação e a capitalização.

Qualquer norma tributária que venha a considerar, direta ou indiretamente, que as partes a celebraram novação, quando esta não era a intenção das partes, estaria em dissonância, sim, com o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional. A norma do Banco Central tem sua função e efeitos próprios. É de caráter regulatório, financeiro, não atingindo a vontade das partes, ou a natureza da operação, não tendo o condão, tampouco, de criar hipótese de incidência tributária. Neste caso específico, o fato jurídico, concretizado na liquidação do débito e levando a uma movimentação financeira, depende do ato jurídico, concretizado na novação. Não havendo ato, nesse caso, não há fato. Não há fato jurídico concreto que se subsuma à hipótese de incidência da norma tributária; não há o fato imponível movimentação financeira, nos exatos termos em que o artigo 74 do ADCT, referido acima, autorizou o legislador ordinário.¹⁰

Ainda a respeito da CPMF, é importante ainda que se diga que o câmbio simbólico é fechado para fins de controle de fluxo de capital estrangeiro pelo Banco Central do Brasil. A capitalização de dívida, ocorrida dentro do Brasil, sem credor estrangeiro, não enfrentaria o câmbio simbólico. Assim, a incidência de CPMF no caso do investimento estrangeiro viola tanto o princípio de isonomia consagrado na Constituição da República, artigo 5º, quanto o disposto no artigo 150, II, também da Carta Magna, bem como o artigo 2º da Lei nº 4.131/62, que determina que será dado tratamen-

10. Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiro, a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se.

Se ele revestir as características antes hipoteticamente descritas (previstas) na lei, então determina o nascimento de uma obrigação tributária colocando a pessoa (que a lei indicou) como sujeito passivo, ligado ao estado até obter a sua liberação, pela prestação do objeto da obrigação (tendo o comportameto de levar aos cofres públicos a quantia de dinheiro fixada pela lei).

to fiscal aos capitais brasileiro e estrangeiro. São poucas as decisões judiciais a esse respeito, havendo também manifestações a favor do contribuinte.¹¹

A solução para a questão da natureza jurídica da conversão do débito em investimento envolverá ainda o pagamento ou não de juros e retenção do respectivo Imposto de Renda na Fonte, quando do fechamento do câmbio simbólico. Se for considerado o fato de que não houve liquidação da obrigação, mas apenas conversão na natureza do crédito, não haverá pagamento, de principal ou juros, não havendo que se falar em incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte, como no caso de pagamento.

Se for considerado¹² que houve liquidação de uma obrigação e uma segunda operação, de investimento, sobre a parcela de juros eventualmente existente haverá incidência do Imposto de Renda na Fonte, da mesma forma como haveria no pagamento regular da obrigação.

Em todo caso, é de se observar que a conversão do crédito do sócio em investimento, por não ter incidência do IRPJ e CSLL sobre o valor da operação, sendo clara também a não incidência de PIS/Cofins, por não haver hipótese legal para tanto, é menos onerosa, em termos fiscais, que o mero perdão da dívida.

2.4. Conversão do crédito do sócio para absorção de prejuízo da sociedade

O artigo 509 do Decreto nº 3.000/99, o já mencionado Regulamento do Imposto de Renda, trata da compensação de prejuízos e tem a seguinte redação:

Art.509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

11. No Agravo de Instrumento nº 2003.03.00.071355-6, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 4ª Turma, decidiu pela não incidência da CPMF em caso de operação de câmbio simbólico.

12. GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 141.

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º).

§ 2º *A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 3º).* (grifos nossos)

Apesar da redação complexa e não muito clara do § 2º do artigo 509 do RIR/99, é possível concluir que os prejuízos da sociedade podem ser compensados com lucros acumulados, reservas de lucros ou capital, capital social e conta dos sócios.

Melhor esclarecimento pode ser observado no conhecido Parecer Normativo CST nº 4/81, no qual se lê:

EMENTA - Por expressa previsão do § 3º do art. 64. do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, matriz legal do § 3º do art. 382. do Regulamento do Imposto sobre a Renda/80 aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, é assegurado ao contribuinte, ainda que tenha absorvido prejuízos apurados na escrituração comercial através de débito à conta de sócios, o direito à compensação do prejuízo registrado no livro de apuração do lucro real com os lucros que venha a apurar nos 4 períodos-base subsequentes.

[...]

4. Na hipótese em exame, o débito à conta dos sócios tem por função precípua a manutenção da integridade do capital social, que se encontra desfalcado pela ocorrência do prejuízo. Assim ao fazer-se a absorção deste, em valor igual ao crédito de que o sócio da conta debitada seja titular, ter-se-á como regular e amoldada à técnica contábil a eliminação da referida parcela redutora do patrimônio líquido, porque equivale a um aporte de capital.

5. O entendimento acima, entretanto, não poderá ser mantido se não houver a referida equivalência, como no caso em que inexistir crédito do sócio.

5.1 Com efeito, o valor debitado, cuja contrapartida, no caso, será um lançamento a crédito da conta de prejuízos acumulados, 1) não transita por conta de resultado e 2) não representa um ingresso efetivo.

5.2 Os valores que não transitam pelas contas de resultado podem compor as reservas de capital, desde que realizados (Parecer Normativo CST nº 48/79, subitem 4.3).

(PN CST 4/81 - PN - Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 4 de 17.2.1981. D.O.U.: 25.2.1981.)

O parecer normativo em questão compara a operação de compensação a um aporte de capital. Um aporte de capital é, simplesmente, um aumento no capital social e afeta diretamente o patrimônio líquido da sociedade. O capital social tem um elo direto com o patrimônio líquido, pois ambos refletem o crédito que os sócios possuem perante a companhia.

Conforme apontado em tópico anterior, em uma sociedade limitada as cotas representam tanto a posição do sócio perante a sociedade, tendo efeitos societários, como também um crédito que o cotista tem perante a sociedade. Dessa maneira, a cota é título que representa, também, uma relação de crédito entre duas pessoas independentes: a sociedade e o sócio. Quando uma sociedade tem lucro, o resultado positivo depois da tributação por parte do IRPJ e CSLL é, em princípio, crédito dos sócios, dependendo a sua realização apenas de uma decisão da sociedade e, afinal, dos próprios sócios, a respeito da destinação a ser dada a esse resultado positivo.

Quando a sociedade enfrenta perdas, por outro lado, o sócio é, em princípio, devedor da sociedade. Não há uma dívida juridicamente exigível, em princípio, exatamente porque a sociedade tem como pressuposto a responsabilidade limitada dos sócios. A obrigação pecuniária que o sócio tem com a sociedade é o pagamento do capital subscrito, a integralização do capital social. Esse é o valor que o sócio põe em risco. Assim, havendo prejuízo, sem que haja qualquer fato que impute responsabilidade legal superveniente ao sócio, esse prejuízo será suportado, em verdade, pelos credores da sociedade. É o princípio básico da sociedade limitada.

Ainda assim, o prejuízo é contabilizado como dívida do sócio em relação à sociedade, somente se distribuindo lucro àquele quando a relação de débito e crédito for positiva, em favor do sócio. Exatamente por isso, o RIR/1999 permite, no artigo 509, que haja compensação de prejuízos acumulados com lucros e reservas de capital, por meio de escrituração à conta dos sócios.

Na discussão de que trata este tópico não haveria compensação entre lucro de sócio e prejuízo da sociedade, mas entre um crédito do sócio, originado de operações mercantis com a sociedade, e prejuízo da sociedade.

Do ponto de vista civil e societário, há duas maneiras de caracterizar essa operação. Pode-se considerar que houve a quitação, pelo sócio, do crédito que este possuía perante a sociedade, seguido de uma transferência do valor respectivo para a conta de lucros acumulados, que estará negativa. Os efeitos dessa transferência serão: (i) a diminuição dos prejuízos acumulados; (ii) a recuperação, ainda que parcial, do patrimônio líquido e, com isso, (iii) a diminuição do débito que o sócio possui perante a sociedade.

Nessa primeira hipótese, haveria liquidação de débito, por meio de perdão, seguida de abatimento do prejuízo, pela transferência contábil dos valores. Todos os efeitos tributários do perdão de dívida serão, a princípio, também aplicáveis a essa operação, notadamente a tributação do valor perdoado pelo IRPJ e CSLL. O valor excedente seria utilizado para a destinação pré-estabelecido pelo sócio, como numa doação condicional.

A segunda maneira por meio da qual a operação pode ser considerada é, diretamente, a compensação entre um crédito do sócio com a sociedade (representado pelos fornecimentos não pagos) e o crédito da sociedade com o sócio (representado pelos prejuízos acumulados, devendo-se considerar, no caso, a parcela de crédito da sociedade, perante cada sócio, de acordo com a participação destes no capital social).

A compensação é meio especial de liquidação de obrigações, pela qual duas partes que têm créditos recíprocos se dão quitação mútua, até o limite do menor dos créditos. Dessa maneira, não há perdão de qualquer parcela excedente. Por conseqüência, nenhuma

das partes experimenta acréscimo patrimonial, ou diminuição. Não há, tampouco, movimentação financeira de qualquer sorte. Aliás, a compensação tem como vantagem e até razão de ser a ausência de movimentação financeira.

A compensação parece ser a maneira mais correta de caracterizar essa operação. A uma, porque nela existem todos os elementos exigidos pelo Direito Civil para a caracterização da compensação: duas partes, créditos recíprocos, liquidação. A duas, porque a própria norma tributária reconhece a operação como compensação (§ 2º do art. 509 do RIR/99). A três, porque a operação teria rigorosamente o mesmo efeito sobre o patrimônio líquido que a capitalização, operação não tributada pelo IRPJ e CSLL, conforme visto anteriormente. A quatro, porque não faria sentido, do ponto de vista civil ou tributário, que houvesse um perdão, com todos os impactos decorrentes desse tipo de operação, quando a parte credora tem um débito compensável com o seu devedor.

Pode-se interpretar que essa compensação, no caso, não seria possível, porque ao contrário da compensação de lucros com prejuízos, que são resultados da mesma natureza, não haveria reciprocidade efetiva de créditos e débitos, uma vez que, sendo a sociedade limitada, o prejuízo não representa, efetivamente, débito do sócio e crédito da sociedade. Convém observar que o caso do Parecer Normativo nº 4/81 trata especificamente de compensação de lucros e prejuízos, o que não seria exatamente o caso na hipótese ora discutida, embora a norma do artigo 509, § 2º, não faça referência apenas de créditos dessa natureza.

A esse respeito, a 8ª Câmara do Conselho de Contribuintes proferiu a seguinte decisão.

IRPJ - GANHO NO PERDÃO DE DÍVIDA: Incabível a exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica quando não caracterizado o ganho tributável relativo ao perdão de dívida por sócia quotista. O lançamento contábil para redução de prejuízos, ao debitar a sua conta representativa, tendo como contrapartida empréstimos de sócios, caracteriza fato contábil de prejuízos levados a débito de sócios, não tributável pela legislação fiscal.

Recurso de ofício negado

(Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Recurso nº 125132. Número do processo original: 10880.054620/92-91. Acórdão nº 108-06493. Decisão unânime, em 19.4.2001)

A decisão acima se refere à absorção de prejuízo, quando a contrapartida do sócio são empréstimos, e não lucros acumulados. A conversão do crédito do sócio se transforma em reserva de capital, com o objetivo de reduzir o prejuízo, fazendo-se compensação. O requisito para a operação, ressalte-se, é a efetiva existência de prejuízo acumulado, bem como crédito do sócio, de modo que a compensação seja efetiva. Embora a ementa da decisão se refira a perdão de dívida, o que poderia induzir o leitor a entender que são duas as operações: o perdão (com os efeitos tributários descritos no item 2.2., acima) e a conversão. O texto da decisão administrativa, contudo, contém a seguinte declaração:

Não poderia o Fisco apenas por meio de ilação entender que o fato contabilizado foi o perdão de dívida e não a compensação de crédito de sócio com prejuízo contábil. Pela descrição dos fatos e a informação fiscal, constato que a fiscalização pretendeu descaracterizar o fato apresentado pela empresa e classificá-lo como perdão de dívida, o que configuraria valor tributável pela legislação do IR. Entretanto, apenas ficou na constatação de um indício, não aprofundado na auditoria, sem trazer elementos aos autos que pudessem comprovar sua afirmação. O ganho ou receita referente a perdão de dívida só se configura quando ocorre o desaparecimento de um passivo ou obrigação, sem a correspondente diminuição de um ativo.

(Trecho do voto do Conselheiro e Relator Nelson Losso Filho, no Recurso 125.132 da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, mencionada acima).

Nessa operação será necessária também a realização de uma operação simbólica de câmbio. Embora a operação envolva apenas as duas partes, é preciso fechar os processos abertos no Banco Central, quando da entrada de recursos. Da mesma forma, como

na conversão do crédito do sócio em capital social, aqui não deve haver incidência da CPMF. Com uma particularidade: além de ser simbólico o câmbio, a compensação é uma forma de liquidação na qual, mais que pagamentos recíprocos de débitos, existem renúncias recíprocas a créditos, exatamente para evitar a circulação desnecessária de recursos. Portanto, é mesmo da natureza desse instituto que não haja movimentação de qualquer sorte. Os efeitos fiscais sobre a variação cambial serão os mesmos apresentados para a conversão em capital social.

3. Conclusões

No presente trabalho, foram discutidas brevemente as principais alternativas de liquidação e conversão de crédito de sócio estrangeiro em sociedade limitada brasileira, sob a perspectiva do direito tributário. As duas primeiras alternativas, pagamento e perdão da dívida, têm efeitos fiscais mais evidentes, dentro da legislação brasileira e, provavelmente, dentro da legislação do país de residência do sócio.

A capitalização, embora prevista em lei, inclusive quanto aos efeitos tributários principais (IRPJ e CSLL), enfrenta questões com relação à incidência da CPMF. Além disso, havendo a capitalização, caso a empresa reduza o capital social dentro dos cinco anos seguintes à operação, distribuindo o resultado aos sócios, poderá estar caracterizada distribuição indevida de lucros. Em termos de patrimônio líquido, não haveria, muito em princípio, uma diferença relevante entre essa alternativa e a compensação com prejuízos fiscais, na forma prevista pelo RIR/99. A diferença entre essas alternativas reside na interpretação da norma fiscal, bem como nos efeitos tributários no país de residência do sócio estrangeiro.

Enquanto a capitalização mantém o patrimônio do sócio, a compensação de prejuízo absorve um débito. Em termos tributários, no país de residência do sócio, pode haver diferença de tratamento entre as duas operações, mormente nos casos em que o crédito do sócio foi constituído ao longo de anos e já contabilizado, no país de residência, como perda. A capitalização, nesse caso, faria ressurgir

um patrimônio já contabilizado como perdido, o que poderia gerar efeitos fiscais inconvenientes.

Por outro lado, não é possível dizer que a compensação para absorção de prejuízo seja uma operação isenta de risco fiscal no Brasil, embora seja absolutamente defensável, conforme visto acima, que os efeitos fiscais imediatos neste caso deverão ser, no Brasil, os mesmos da capitalização. Em um caso concreto, o contribuinte deverá fazer uma análise específica e sopesar as vantagens, desvantagens e riscos de cada alternativa, diante da sua circunstância.

ESTUDO SOBRE A APLICABILIDADE DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA DO ART. 161 DO CTN E, POR CONSEQÜÊNCIA, DO ART. 406 DO CÓDIGO CIVIL – A QUESTIONABILIDADE DE TAL APLICAÇÃO

Rodrigo Dantas Coêlho da Silva

1. Introdução

O tema em debate merece ser novamente ventilado, haja vista sua importância prática nas relações entre o fisco e os contribuintes. Ressalte-se que, após o entendimento exposto pelo Ministro Domingos Franciulli Netto em artigo citado e em diversos julgados do mesmo no Superior Tribunal de Justiça (STJ), de alguns anos para cá, com especial atenção à pacificação do tema no STJ, a discussão jurídica sobre a taxa Selic como juros remuneratórios perdeu um pouco da polêmica a partir do julgamento, quando a matéria restou pacificada no STH. Entretanto, não se deve deixar de apontar os erros que se reputam cometidos na aplicação da taxa Selic; considerando que tal taxa representa bem a mora, especialmente nas execuções fiscais.

Nesse contexto, e no afã de direcionar este artigo a juristas, o presente trabalho se propõe a analisar a taxa Selic – da origem (finalidade econômica) até a consagração da mesma como juros moratórios (finalidade jurídica) do artigo 161 do Código Tributário Nacional (CTN). Sendo assim, abordar-se-á a referida taxa à luz do Banco Central do Brasil (Bacen), do Comitê de Política Monetária (Copom) e do Conselho Monetário Nacional (CMN).

Nesse desiderato, será essencial abordar a legalidade dessa aplicação, considerando-se a Constituição Federal de 1988 (CF/88), CTN e Código Civil (CC) e, igualmente, a jurisprudência pesquisada sobre a matéria.

2. O Selic e a taxa Selic

Criado pelo Bacen¹ em 14.11.1979, o Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic):

1. Como lembra Franciulli Netto (2000, p. 60).

[...] destina-se ao registro de títulos e depósitos interfinanceiros por meio de equipamento eletrônico de teleprocessamento, em contas gráficas abertas em nome de seus participantes, bem como ao processamento, utilizando-se o mesmo mecanismo, de operações de movimentação, resgates, ofertas públicas e respectivas liquidações financeiras.

A citação acima trata-se de redação dada pela Circular Bacen nº 2.727/96, a qual aprovou o Regulamento do Selic (Capítulo 3, Título 6, Seção I, do Manual de Normas e Instruções – MNI, do Bacen).

Antes de adentrar na definição da taxa Selic, considera-se imprescindível tecer alguns comentários sobre o Copom. O referido comitê foi criado pela Circular Bacen nº 2.698, de 20.6.1996, e tem seus objetivos atualmente disciplinados pela Circular Bacen nº 3297, de 31.10.2005. O artigo 1º da mencionada circular tem a seguinte redação:

Art. 1º O Comitê de Política Monetária (Copom), constituído no âmbito do Banco Central do Brasil, tem como objetivos implementar a política monetária, definir a meta da Taxa SELIC e seu eventual viés e analisar o Relatório de Inflação a que se refere o Decreto 3.088, de 21 de junho de 1999.

Entretanto, embora não transpareça na leitura do dispositivo transcrito acima, é importante destacar que há uma hierarquia nesses objetivos perseguidos pelo Copom. Acerca desse tema específico, o Bacen² esclarece:

No atual regime de metas para a inflação, o principal objetivo da política monetária implementada pelo Copom é o alcance das metas de inflação estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN). Se, em um determinado ano, a inflação ultrapassar a meta estabelecida pelo CMN, o presidente do Banco Central deverá encaminhar uma Carta Aberta

2. Fonte: Site do Bacen. *Perguntas Mais Freqüentes* – 3. Disponível em: <<http://www4.bcb.gov.br/?FAQECONOMIA>>. Acesso em: 31.5.2006.

ao Ministro da Fazenda, explicando as razões do não cumprimento da meta, bem como as medidas necessárias para trazer a inflação de volta à trajetória predefinida e o tempo esperado para que essas medidas surtam efeito.

Criada pela Resolução nº 1.124, do CMN, a taxa Selic possui a seguinte definição, dada pelo Bacen:³

A taxa Selic, o instrumento primário de política monetária do Copom, é a taxa de juros média que incide sobre os financiamentos diários com prazo de um dia útil (overnight) lastreados por títulos públicos registrados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic). O Copom estabelece a meta para a taxa Selic, e cabe à mesa de operações do mercado aberto do Banco Central manter a taxa Selic diária próxima à meta.

Assim, é importante explicitar que a taxa Selic foi fixada como instrumento de política monetária por meio da Circular nº 2.868/99, do Bacen. O referido Bacen descreve a taxa Selic da maneira abaixo:⁴

É a taxa apurada no Selic, obtida mediante o cálculo da taxa média ponderada e ajustada das operações de financiamento por um dia, lastreadas em títulos públicos federais e cursadas no referido sistema ou em câmaras de compensação e liquidação de ativos, na forma de operações compromissadas. Esclarecemos que, neste caso, as operações compromissadas são operações de venda de títulos com compromisso de recompra assumido pelo vendedor, concomitante com compromisso de revenda assumido pelo comprador, para liquidação no dia útil seguinte. Ressaltamos, ainda, que estão aptas a realizar operações compromissadas, por um dia útil, fundamentalmente as instituições financeiras habilitadas, tais como bancos, caixas econômicas, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários e sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários.

3. *Idem, ibidem.*

4. Fonte: *site* do Bacen. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?SELICDESCRICA0>>. Acesso em: 01.6.2006.

Ao comentar sobre a taxa Selic,⁵ o Bacen deixou claro que, “como todas as taxas de juros nominais, por outro lado, a taxa Selic pode ser decomposta ‘ex post’, em duas parcelas: taxa de juros reais e taxa de inflação no período considerado”. Assim, “a taxa Selic, acumulada para determinados períodos de tempo, correlaciona-se positivamente com a taxa de inflação apurada ‘ex post’”.

Da conceituação da taxa Selic e do comentário transcrito acima, pode-se concluir que a mesma, como verdadeiro instrumento de política monetária, está intimamente vinculada aos objetivos da política econômica da Administração Pública Federal, variando, portanto, de acordo com o pensamento dos governos que a dirigem. Outrossim, deflui-se, ainda, que incidindo sobre financiamentos e sendo composta por duas parcelas (*taxa de juros reais* e *taxa de inflação* no período considerado), a taxa Selic tem uma inegável característica de *remuneração de capital investido*, em financiamentos lastreados por títulos públicos registrados no Selic.

Cabe, então, aos operadores de mercado do Bacen, a tarefa de manter a taxa Selic em determinado patamar *arbitrado* durante o prazo de revisão, no decorrer das operações compromissadas de títulos do Selic livremente negociáveis. A esse respeito, Rodrigo Shirai⁶ explica: “Percebe-se, desta forma, que a Taxa Selic não é calculada sobre a diferença entre o valor de compra e o de resgate dos títulos, mas sim sobre os juros cobrados nas operações de recompra”.

Por seu turno, Franciulli Netto afirma:⁷

[...] à primeira vista, pode parecer que o cálculo da taxa Selic se dá pela diferença entre o valor pago e o valor de resgate do título. Contudo, a melhor interpretação é a de que os títulos de rentabilidade pós-fixada pela taxa Selic têm seus rendimentos calculados sobre o valor nominal, pagos a final na data do resgate.

5. *Idem, ibidem.*

6. SHIRAI, Rodrigo. *Taxa SELIC*: vícios de constitucionalidade. Disponível em: <<http://www.braziliobacellar.com.br/index.php?modulo=artigo&tid=10>>. Acesso em: 31.5.2006.

7. FRANCIULLI NETTO (2000, p. 62).

Abaixo, a observação de Aylton Dutra Leal:⁸

“[...] A Taxa SELIC é, a priori, um instrumento hábil para remuneração de capital, ou seja, para efetuar o caráter de indenização remuneratório, que é função dos juros”.

Assim, entende-se que o arbitramento da taxa Selic obedece a uma política econômica, a qual é, portanto, influenciada por fatores endógenos e exógenos à economia brasileira. Além disso, a sua sistemática no Bacen permite a constatação de um caráter duplice: remuneratório (parcela da taxa de juros reais) e moratório (parcela da taxa de inflação no período considerado).

2.1. Evolução da Taxa Selic

A flutuação da taxa Selic, desde sua criação, demonstra certa *instabilidade*, principalmente até a implementação do Regime de Metas para Inflação, sendo melhor explicitada quando se observa sua variação no tempo, o que aponta para o critério político-econômico de seu arbitramento pelo Copom.

Segundo o Bacen, o gráfico abaixo:

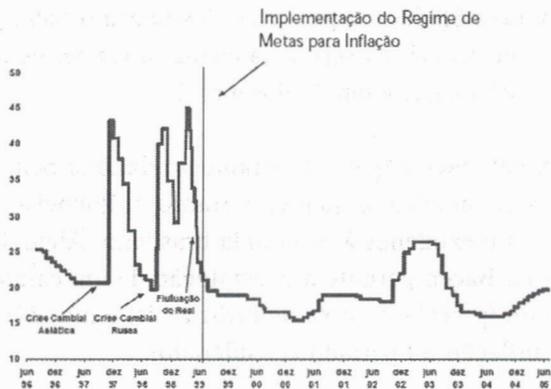
[...] mostra o comportamento da taxa Selic desde julho de 1996 até junho de 2005, com destaque para as altas da taxa de juros que se seguiram às crises cambiais na Ásia e na Rússia em 1997 e 1998, respectivamente, e no período após a mudança do regime cambial no Brasil em janeiro de 1999.”⁹

8. LEAL, Aylton Dutra. Juros Selic: Constitucionalidade de sua Aplicação em Matéria Tributária. In: *Secretaria da Receita Federal*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/direitotributario/JurosSelic.htm>>. Acesso em: 31.5.2006.

9. O gráfico contém informações da evolução da Taxa Selic de junho de 1996 a junho de 2005. Disponível em: <http://www4.bcb.gov.br/?FAQECONOMIA>>. Acesso em: 31.5.2006.

Perguntas Mais Freqüentes

Gráfico 2 – Brasil: taxa Selic (% a.a.)



Fonte: Banco Central do Brasil

Os dois períodos de crise destacados pelo Bacen são emblemáticos, pois, se forem analisados os períodos das crises cambiais asiática (1997) e russa (1998), observar-se-á que a taxa Selic sofreu variações positivas abruptas,¹⁰ pois vislumbrou-se a possibilidade de controlar a valorização do dólar americano em relação ao real e da inflação, por meio da captação de recursos estrangeiros – em sua maioria, qualificados neste artigo como especulativos¹¹ – com a venda de títulos públicos integrantes do Selic, os quais eram, e ainda são, remunerados pela taxa Selic, assim como da majoração dos custos de captação de recursos para os bancos.

A partir do momento em que o câmbio doméstico passou a ser flutuante, isto é, sem intervenções sistemáticas da administração pública federal para equilibrar a relação de valor entre o real e o dólar americano e da adoção de um sistema de metas de inflação, além de outras medidas não vinculadas à taxa em debate, verificou-se uma acomodação do mercado, contendo o ritmo de crescimento da inflação e da desvalorização da moeda nacional.

10. Salienta-se que a variação chegou a 45% em 04.3.1999.

11. O capital especulativo, em breves palavras, pode ser descrito como extremamente volátil, ensejando o seu investimento em operações de alta liquidez, o que facilita a sua desvinculação de um determinado investimento a outro em um curto espaço de tempo.

Esse sistema de metas para inflação foi estipulado pelo Decreto nº 3.088, em 21.6.1999, o qual leva em conta as variações anuais de índice de preços de ampla divulgação (art. 1º, § 1º). Atualmente, o índice de inflação escolhido para efeitos do Regime de Metas para Inflação é o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o qual objetiva precisar a variação da inflação para famílias com rendimentos mensais compreendidos entre um e quarenta salários-mínimos.

Ainda que não haja menção no gráfico apresentado anteriormente, exemplifica-se facilmente como a taxa Selic sofre influências externas, por meio da análise de sua evolução durante o período compreendido entre dezembro de 2002 e junho 2003, período de transição dos ocupantes do Gabinete do Governo Federal – de Fernando Henrique Cardoso para Luís Inácio Lula da Silva, este visto até então com bastante cautela por diversos setores.

A especulação criada sobre o impacto de um governo petista provocou o mesmo fenômeno visto nas crises cambiais asiática e russa: a desvalorização do real diante do dólar americano e a alta da inflação, cujo *remédio* prescrito foi a alta da taxa Selic.

Dessa forma, analisada a evolução histórica da taxa Selic, conclui-se que a mesma está sujeita a pressões exógenas e endógenas que levam o Copom – dentro de uma política – a arbitrar sua variação de modo a conter aspectos negativos da economia doméstica (influenciados por *n* variáveis), não sendo previsível o comportamento dessa taxa, ante a permanente possibilidade de crises econômicas tanto nacionais como internacionais.

3. Os juros de mora previstos no art. 161 do CTN e consequência ante a redação do art. 406 do CC

O CTN prevê, no *caput* de seu artigo 161, que:

[...] o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

O § 1º do mencionado artigo 161 do CTN, por sua vez, prescreve que “se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês”.

Neste ponto, afigura-se importante o escólio de Scavone Júnior:¹² “os juros moratórios, convencionais ou legais, são aqueles que decorrem do descumprimento das obrigações e, mais frequentemente, do retardamento na restituição do capital ou do pagamento em dinheiro”.

É importante trazer a distinção feita por Franciulli Netto¹³ acerca de juros moratórios e juros remuneratórios (como a taxa Selic), abaixo transcrita:

Os juros legais são aqueles definidos em lei; os juros moratórios, aqueles que visam a compensar o retardamento ou o inadimplemento de uma obrigação; os compensatórios têm como escopo cobrir eventuais perdas e danos e lucros cessantes, ainda que potenciais; os remuneratórios são decorrentes da exteriorização da livre vontade das partes.

Ademais, ao escolher a taxa Selic, para fins do artigo 161 do CTN, o legislador findou delegando, indevidamente, ao Poder Executivo, por meio das Circulares do Copom, a fixação dos juros de mora de correção de seus próprios créditos tributários.

Dessa forma, o ordenamento jurídico brasileiro equiparou atecnicamente os créditos tributários aos créditos decorrentes de investimentos em títulos públicos integrantes do sistema Selic. Ou seja, agregou-se, ilegalmente, caráter remuneratório a juros que o Legislador do CTN pretendia que fossem apenas moratórios.

4. A taxa Selic como índice dos juros de mora

Adentrando no tema proposto, destaca-se que aplicação da taxa Selic como juros de mora, conforme o artigo 161, § 1º, do CTN, foi prevista no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20.6.1995.¹⁴

12. SCAVONE JÚNIOR (2003, p. 95).

13. FRANCIULLI NETTO (2004).

14. Lei nº 9.065/1995, art. 13: “A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com

O texto de Aylton Dutra Leal¹⁵ dá a exata noção do alcance desse dispositivo:

Por determinação do art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, os juros, calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, passaram a ser aplicáveis, a partir de 1º de abril de 1995, aos tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, inclusive no caso de parcelamento de débitos, bem assim às contribuições sociais arrecadadas pelo INSS e aos débitos para com o patrimônio imobiliário, quando não recolhidos nos prazos previstos na legislação específica. Até então, eram exigíveis juros de mora equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna (art. 84, I, da Lei nº 8.981, de 20.1.1995).

Em uma tentativa de equilibrar a relação contribuinte-fisco, a aplicação da taxa Selic como juros a serem acrescidos em compensações e restituições foi disciplinada no § 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95. Abaixo, segue a transcrição do *caput* e do § 4º do mencionado artigo 39:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.

[...]

a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente”.

15. Juros Selic: Constitucionalidade de sua Aplicação em Matéria Tributária. In: *Secretaria da Receita Federal*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/direitotributario/JurosSelic.htm>>. Acesso em: 31.5.2006.

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.¹⁶

Ou seja, o legislador ordinário alçou, repete-se, indevidamente, a taxa Selic a índice de juros moratórios incidentes sobre créditos tributários não adimplidos ou sobre o valor da repetição de indébitos tributários cobrados e pagos a maior pelos contribuintes.

A interpretação dessa legislação citada é causa para a celeuma que se instaurou posteriormente, para cujo debate se pretende contribuir.

5. Posição da doutrina e jurisprudência pesquisadas sobre a aplicação da taxa Selic em ações judiciais

No ordenamento jurídico brasileiro, especialmente na seara tributária, deve-se prestigiar sempre o princípio da legalidade, o qual, segundo a doutrina de Samantha Meyer-Pflug, em obra coordenada por Ives Gandra da Siva Martins,¹⁷ “está a exigir uma ordem jurídica mais justa”, pois o mencionado princípio “acaba por gerar um direito público subjetivo ao cidadão de exigir que a criação ou

16. Lei nº 8.383/1991, art. 66: “Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo”.

17. MARTINS (2006, p. 129).

aumento de qualquer tributo só possa ocorrer por intermédio de lei aprovada pelos representantes do povo eleitos pelo voto direito”. Dessa forma, vê-se na utilização da taxa Selic para os fins do artigo 161 do CTN uma ofensa aos artigos 5º, II; e 150, I, da Constituição Federal de 1988.

A ilegalidade da aplicação da Taxa Selic, convém frisar, não está no instrumento legislativo utilizado, a lei ordinária,¹⁸ mas na ausência da criação de um índice específico de juros de mora, previsto no artigo 161 do CTN, ou, no máximo, na escolha de um índice que reflita apenas os efeitos da mora no tempo, sem remunerar o credor tributário ou particular, nem esteja sujeito à flutuação ante a prática de determinada política econômica.

Isto é, a Legislação, cuja aplicabilidade e legalidade são aspectos debatidos, não criou a taxa Selic, apenas criou a hipótese de aplicação, a qual é considerada extremamente dissociada em relação aos motivos da criação da mencionada taxa.

Nesse sentido, Franciulli Netto¹⁹ infirmava veementemente a aplicabilidade da taxa Selic, mesmo prevista na legislação mencionada, para correção da mora na cobrança de créditos tributários. Senão, veja-se por meio da transcrição abaixo:

Não há previsão legal do que seja a taxa Selic. A lei apenas manda aplicá-la, sem indicar nenhum percentual, delegando indevidamente seu cálculo a ato governamental, que segue as naturais oscilações do mercado financeiro, mas sempre com adrede interferência do Banco Central.

18. “PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPUGNAÇÃO AOS CÁLCULOS. PRECATÓRIO COMPLEMENTAR. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC DESDE O ADVENTO DA LEI QUE A INSTITUIU. INTELIGÊNCIA DO ART. 39, § 4º, DA LEI 9.250/95. – O Código Tributário Nacional somente possui natureza de lei complementar no tocante a matérias assim previstas na Constituição da República de 1988. Porém, o art. 161, § 1º, do CTN não trata de matéria reservada à lei complementar, podendo ser alterado por lei ordinária. – No que tange à compensação ou repetição de indébito tributário, a Lei 9.250/95, por meio de seu art. 39, § 4º, passou a regular a matéria, determinando a aplicação da taxa SELIC, a partir da data de entrada em vigor da mencionada lei. – Em relação ao precatório complementar, incide correção monetária e juros de mora até o mês anterior ao da efetiva compensação. – Agravo não provido” (TRF 2ª Reg., 5ª Turma, AG 2000.02.01.043707-8/ES. Relª. Juíza Vera Lúcia Lima, julgado em 05.11.2002, publicado no DJ de 29.1.2003).

19. FRANCIULLI NETTO (2000, p. 61).

Em uma perspectiva mais rígida, Luiz Antonio Scavone Júnior²⁰ e Alberto F. Freitas²¹ defendem a tese de necessidade de uma lei complementar para criar e alterar os juros moratórios, devendo ser aplicado o § 1º do artigo 161 do CTN até a edição de uma lei complementar que regule os juros moratórios incidentes sobre o crédito tributário. Segue abaixo a doutrina deste último:

A interpretação do § 1º, do artigo 161, do Código Tributário Nacional à luz do disposto no artigo 146 da Constituição Federal de 1988 é de que a estipulação de juro diverso daquele de um por cento ao mês, só pode ser instituída mediante Lei Complementar, porque está se tratando de Crédito Tributário, matéria que foi expressamente reservada à Lei Complementar pelo Sistema Tributário instituído pela Nova Constituição.

A inaplicabilidade da taxa Selic para os fins previstos no artigo 161 do CTN é explicada por Alberto F. Freitas:²²

A fixação da meta para o índice da taxa SELIC é definido por Circular emitida pelo Comitê de Política Monetária do Banco Central do Brasil, ou seja, a taxa SELIC é instrumento de política monetária, fluuando de acordo com a necessidade do momento. Uma taxa dessa natureza, que pode, e é manipulada de acordo com os ajustes que se pretende fazer na economia não se compatibiliza com o princípio da estrita legalidade que orienta as relações fisco-contribuinte, cidadão-estado.

Entre os doutrinadores, o pensamento de Domingos Franciulli Netto ainda se destaca. O seu texto publicado em 2000²³ é referência ao estudo da aplicação da Taxa Selic. Logo no início, o referido doutrinador destacou:

20. *Juros*: no direito brasileiro. São Paulo: RT, 2003.

21. *Da ilegalidade e da inconstitucionalidade da cobrança de juros SELIC sobre os débitos fiscais em atraso*. Jus Navigandi, Teresina, a. 6, nº 56, abr. 2002. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2897>>. Acesso em: 13.7.2005.

22. *Idem, ibidem*.

23. FRANCIULLI NETTO (2000, p. 59).

[...] impressionaram-me os reiterados e respeitáveis votos vencidos do ilustre Min. Francisco Peçanha Martins, ao negar aplicação da taxa Selic em ações de repetição de indébito em matéria tributária, sob o fundamento central de inexistir disposição legal definindo essa taxa, apenas prevista em resoluções e circulares do Banco Central. Lembrava Sua Excelência, nessas oportunidades, que o E. Superior Tribunal de Justiça já havia fulminado a ilegalidade da Taxa Andib/Cetip, que é similar à taxa Selic, matéria que acabou cristalizada na Súm. 176 dessa Corte.

Ainda que pese a percuciência desses fundamentos, a maioria da doutrina entende aplicável a taxa Selic, ao menos na hipótese do artigo 161 do Código Tributário Nacional.

Por seu turno, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem consagrando as seguintes aplicações da taxa Selic, tanto a taxa prevista no artigo 161 do CTN como a taxa de juros do artigo 406 do Código Civil, em substituição à correção monetária e aos juros de mora (2ª Seção, REsp 447.431, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 28.3.2007, Informativo nº 315), excluindo qualquer outro índice de atualização (1ª Turma, REsp 710.385, Rel. para Acórdão Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 28.11.2006, Informativo nº 306).

Ressalte-se, contudo, que a aplicação da Taxa Selic é afastada nas hipóteses de existência de critério legal de correção de débito, como, por exemplo, o § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.036/90. Inclusive, destaca-se que o artigo 406 do CC remete ao artigo 161, do CTN, e este prescreve em seu § 1º que se aplica a taxa de 1% na inexistência de qualquer outro critério legal.

Merece atenção, ainda, o Enunciado nº 20 do Conselho da Justiça Federal²⁴ (I Jornada de Direito Civil): “Art. 406: a taxa de juros moratórios a que se refere o art. 406 é a do art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, ou seja, um por cento ao mês.”

Da mesma forma, expõe-se a explicação – bastante razoável – sobre o referido enunciado do Conselho da Justiça Federal (CJF):²⁵

24. Disponível em: <<http://daleth.cjf.gov.br/revista/enunciados/IJornada.pdf>>. Acesso em: 16.5.2007.

25. *Idem, ibidem.*

A utilização da taxa SELIC como índice de apuração dos juros legais não é juridicamente segura, porque impede o prévio conhecimento dos juros; não é operacional, porque seu uso será inviável sempre que se calcularem somente juros ou somente correção monetária; é incompatível com a regra do art. 591 do novo Código Civil, que permite apenas a capitalização anual dos juros, e pode ser incompatível com o art. 192, § 3º, da Constituição Federal, se resultarem juros reais superiores a doze por cento ao ano.

Há tribunais que limitam a aplicação da taxa estudada. Nesse grupo, existem acórdãos do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, segundo os quais a taxa Selic é aplicável apenas em questões de natureza tributária (2ª Turma, AC 363555/PE, Rel. Juiz Fed. Edilson Nobre (substituto), julgado em 20.3.2007), “de modo a interpretar o art. 406 do NCC à luz do disposto no art. 161, parágrafo 1º do CTN” (2ª Turma, AC 362171/RN,²⁶ Rel. Des. Fed. Petrucio Ferreira, julgado em 14.11.2006).

Vale ressaltar, porém, a existência de acórdãos do próprio TRF 5ª Região, os quais ampliam o leque de aplicação da taxa em comento, como *v.g.*, o entendimento exposto nos Embargos à Execução (EEX) 207/PE: “Desde a edição do Novo Código Civil (art. 406), a atualização monetária das dívidas, sejam elas tributárias ou não, deve ser empreendida através da incidência da Taxa Selic” (Pleno, unânime, Rel. Des. Fed. Paulo Roberto de Oliveira Lima, julgado em 28.3.2007).

6. Posição do articulista e conclusões finais

De plano, expõe-se a concordância com os fundamentos, ainda válidos, deixados por Franciulli Netto, pois o não pagamento de tributo não pode representar remuneração pela mora.

Tem-se a certeza de que os juros legais devem ser flutuantes, mas os meios de se chegar ao seu valor devem estar definidos em lei

26. No mesmo sentido, seguinte o Enunciado nº 20 do CJF: TRF 5ª Região, 2ª Turma, AC 401.891/CE, Rel Juiz Fed. Élio Wanderley de Siqueira Filho (substituto), julgado em 06.3.2007.

e representar fenômenos econômicos, mas não em atos normativos do Bacen. Explica-se: os índices aplicáveis como juros moratórios variam em função do tempo para representar a mora durante determinado período, ao passo que a taxa Selic, enquanto instrumento de política econômica, é utilizada com o intuito de moldar (em uma perspectiva de futuro) um panorama econômico favorável ao país.

Tecida essa consideração, afirma-se que a taxa Selic é legal, eis que se trata de instrumento de política econômica; todavia, ilegal é a sua aplicação como juros de mora do artigo 161 do CTN – consagrada pelo Poder Judiciário – ou do artigo 406 do CC.

A partir do objetivo dos governos: maior estabilidade e solidez da economia brasileira, imaginam-se dois cenários: um de sucesso, outro de fracasso, partindo do pressuposto de a mesma se encontrar, atualmente, num patamar intermediário.

Se a aplicação da taxa Selic como juros de mora continuar, não surpreenderá o dia em que o Copom fundamente que a taxa Selic não será reduzida, ou será majorada, ao percentual de X, em razão do impacto na arrecadação de tributos cobrados administrativa e judicialmente. Ou ainda, se majorada ou reduzida a patamares muito baixos ou altos, os juros de mora calculados pela Selic mostrar-se-ão irrisórios ou excessivos para refletir a mora.

Ou ainda, é forçoso admitir a possibilidade de crises econômicas regionais – num mundo globalizado – servirem de motivo para aumento da taxa Selic e, conseqüentemente, dos juros de mora do artigo 161 do CTN, face à variação de tal taxa ao sabor do pensamento político-econômico do Executivo.

Sob esse prisma, e caso ocorra uma dessas hipóteses, considera-se fadado à mudança o posicionamento do STJ, porém espera-se que o mesmo seja revisto de imediato.

Isso posto, considera-se salutar expor a seguinte lição de Alfredo Augusto Becker:²⁷

Nas asas vertiginosas dos imensos *déficits* orçamentários, os economistas passaram por cima da Teoria Geral do Estado e da Teoria Geral do Direito

27. *Apud* FRANCIULLI NETTO (2000, p.72).

e foram lançados diretamente dentro do Direito Tributário. A ignorância dos economistas sobre a ciência jurídica casou-se com a ignorância dos juristas sobre a economia. E como os juristas espontaneamente estavam fugindo em direção à Economia, então, aconteceu – no mundo – um fenômeno inverso do da gênese bíblica, pois, no fim era o caos e dentro dele, patinando grotescamente, o Direito Tributário Invertebrado.

Desse modo, entende-se mais segura a criação, por Lei, de uma taxa própria, e, enquanto esta não venha, deve-se escolher outro índice inflacionário que apresente apenas os critérios técnico-econômicos (análise dos fatos) para a correção da mora, excluindo a taxa Selic e o seus adjetivos político e remuneratório, podendo ser, inclusive, o IPCA (utilizado pelo Copom) e os juros de mora à razão de 1%, conforme prescrito no artigo 161, § 1º, do CTN.

Todavia, segundo essa perspectiva, tem-se que, se a taxa Selic continuar sendo utilizada, a ela não deve ser cumulado nenhum outro índice de correção monetária.

Analisando as informações reunidas neste artigo, conclui-se que a taxa Selic não deve ser aplicada como juros de mora previstos nos artigos 161 do CTN e 406 do CC, haja visto o seu caráter remuneratório e a forma de arbitramento dessa taxa, como instrumento político-econômico. Em outras palavras, o caráter remuneratório não reflete apenas a mora, eis que premia o credor, e sua forma de arbitramento impede a formulação de um critério matemático, ou puramente econômico, para refletir a mora.

7. Referências bibliográficas

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*, 3. ed. São Paulo: RT, 2001.

FRANCIULLI NETTO, Domingos. Da Inconstitucionalidade da Taxa SELIC para fins tributários. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 8, nº 33, julho-agosto de 2000, p. 59-890.

FRANCIULLI NETTO, Domingos. Os Juros no Novo Código Civil e Taxa Selic. Mimeografado. In: *Justilex*, ano 3, nº 29, maio 2004.

Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/1904/1/Os_Juros_no_Novo_C%C3%B3digo.pdf>. Acesso em: 31.5.2006.

LEAL, Aylton Dutra. Juros Selic: constitucionalidade de sua aplicação em matéria tributária. In: *Secretaria da Receita Federal*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/direitotributario/JurosSelic.htm>>. Acesso em: 31.5.2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT - Centro de Extensão Universitária, 2000.

_____. *Curso de Direito Tributário*, 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SCAVONE JÚNIOR, Luiz Antonio. *Juros: no direito brasileiro*. São Paulo: RT, 2003.

SHIRAI, Rodrigo. *Taxa SELIC: vícios de constitucionalidade*. Disponível em: <<http://www.braziliobacellar.com.br/index.php?modulo=artigo&tid=10>>. Acesso em: 31.5.2006.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. *Código de Processo Civil Comentado*, 3. ed. São Paulo: RT, 1999.

PARECERES

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE CARÁTER PERSONALÍSSIMO: POSSIBILIDADE JURÍDICA E ILEGALIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA PARA EXIGÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA POR PESSOAS FÍSICAS E CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARECER

Edmar Oliveira Andrade Filho

1. Dos fatos e da consulta

Somos consultados acerca da legalidade da contratação de pessoas jurídicas para realizar a prestação contínua de serviços nos casos em que a mesma se materializa pela atividade desenvolvida pelo sócio-controlador da pessoa jurídica contratada.

Em questão está, primordialmente, a lisura (legalidade formal e material) da contratação de serviços pessoais por intermédio de uma pessoa jurídica. As autoridades fiscais têm considerado que essa forma de contratação tem sido adotada com a finalidade de burlar a legislação tributária e previdenciária e as autuações realizadas consideram que os pagamentos realizados em tais circunstâncias visam remunerar a prestação de serviços sob o regime das leis trabalhistas (que regem a contratação do trabalho assalariado ou trabalho autônomo) e suscetíveis de gerar – para a fonte pagadora – o dever de reter e recolher o Imposto de Renda na Fonte e a obrigação de recolher as contribuições previdenciárias (parte da empresa + parte dos empregados), na forma da lei que rege a contratação de trabalho assalariado ou autônomo.

As autuações fiscais, em geral, têm como fundamento legal a norma do § 4º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88, que apresenta a seguinte redação:

§ 4º. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas

ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. (grifos nossos)

Em outros casos de autuações, foram mencionadas a incidência, em tais circunstâncias, do disposto no artigo 123 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

[...] salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (grifos nossos).

Os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil têm ignorado a existência de contratos firmados entre duas pessoas jurídicas; estes são simplesmente desprezados, com evidente desconsideração por parte da pessoa jurídica prestadora dos serviços. Todavia, o termo *desconsideração*, normalmente, não é utilizado: são feitas alusões ao *deslocamento* de certas receitas da pessoa jurídica para a pessoa física.

Diante desse quadro, V. Sas. nos consultam a respeito dos riscos de eventuais autuações e as possibilidades jurídicas da manutenção ou cancelamento das mesmas, caso sejam levadas para julgamento perante os tribunais administrativos e judiciais.

Em princípio, a contratação de serviços a serem prestados por uma pessoa jurídica nada tem de ilegal. Todavia, a contestação das autoridades fiscais recai não sobre a existência ou não da pessoa jurídica – o que aquelas autoridades questionam é a impossibilidade jurídica de prestação de serviços de caráter personalíssimo por uma pessoa jurídica nos casos em que o serviço contratado é prestado em caráter pessoal pelo sócio principal da sociedade contratada.

Os problemas advindos da contestação não ficam exclusivamente na esfera jurídica do prestador dos serviços, pois eles afetam também os tomadores dos serviços que participariam – segundo o entendimento das autoridades fiscais – como partes de simulações. Os contratantes possuem responsabilidades de caráter tributário instituídos pela Lei, as quais não podem ser transferidas ou impu-

tadas aos prestadores dos serviços. Desse modo, existem riscos, de parte a parte, que só seriam afastados se fossem apresentadas provas acerca da lisura jurídica da utilização de uma pessoa jurídica para viabilizar a prestação de serviços de caráter pessoal e provas de que os contratos firmados foram cumpridos adequadamente.

As questões em torno do tema dizem respeito ao cumprimento de normas de três subsistemas normativos, ligados por uma relação de complementaridade: em tais circunstâncias, incidem regras de direito tributário, direito previdenciário e direito do trabalho. O exame da incidência concomitante das normas desses três subsistemas será feito a seguir.

2. A pessoa jurídica como contribuinte do imposto de renda corporativo

De acordo com Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, toda pessoa jurídica é contribuinte do imposto de renda, de acordo com os diversos regimes de tributação em vigor (lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado, tributação simplificada etc.). Segundo o artigo 146 do vigente Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I - as *pessoas jurídicas* (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º).
(grifos nossos)

O artigo 147 do citado Regulamento, por sua vez, apresenta uma definição normativa de pessoa jurídica. Eis o texto:

Art. 147. *Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:*

I - as *pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País*, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no

capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º) [...] (grifos nossos)

As regras são claras: as pessoas jurídicas de direito privado que forem constituídas de acordo com as leis brasileiras são contribuintes do imposto de renda calculado sobre o lucro real, presumido, arbitrado, ou qualquer outra forma de tributação estabelecida em lei especial.

Pois bem, a possibilidade de escolha entre regimes de tributação (pessoa física *vis a vis* pessoa jurídica) permite, em certas circunstâncias, uma redução significativa da carga tributária incidente sobre tais serviços. De fato, há uma diferença significativa de valores a recolher entre uma empresa que, por exemplo, opta pela tributação do imposto de renda com base no lucro presumido, se comparada com a forma de tributação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviços sob o regime de emprego (regido pela Consolidação das Leis do Trabalho e normas posteriores) e sob o regime de completa autonomia (trabalho autônomo).

A criação de pessoas jurídicas é uma inequívoca manifestação da autonomia privada delineada pelo Direito Positivo. A criação de pessoas jurídicas ocorre de acordo com o Direito Positivo, logo, a pessoa jurídica é uma criatura do Direito. Para Pontes de Miranda: “pessoa é quem pode ser sujeito de direito: põe a máscara para entrar no teatro do mundo jurídico e está apto a desempenhar o papel de sujeito de direito”.¹

Ao adquirir personalidade jurídica, a pessoa coletiva adquire, concomitantemente, o poder de exercer direitos sobre seu patrimônio e contrair obrigações necessárias ao seu pleno desenvolvimento. A persecução desse fim é impulsionada pela ação dos administradores, que ficam obrigados a submeter-se às diretrizes dos membros da pessoa coletiva e devem agir nos limites do ordenamento juridi-

1. *Tratado de direito privado*, 3. ed., v. 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 161.

co, formado pelas normas imperativas ou de ordem pública² e pelas normas dispositivas constantes do ordenamento jurídico específico da figura adotada, que tem como suporte o estatuto ou contrato Social. Em suma: os administradores devem cumprir as leis estabelecidas pelo Estado e devem também cumprir as normas estabelecidas pelos sócios no contrato social.

A legalidade da criação de uma pessoa jurídica para prestação de serviços de caráter pessoal é contestada pelas autoridades que fiscalizam o cumprimento das obrigações tributárias e previdenciárias, com base em dois argumentos básicos:

(a) afirma-se que a constituição de uma pessoa jurídica para esse fim estaria em desacordo com a finalidade institucional do contrato de sociedade, que é a combinação de esforços e a distribuição dos resultados obtidos; e

(b) a constituição da pessoa jurídica, em tais circunstâncias, seria um meio de fraudar a legislação tributária, previdenciária e trabalhista.

Tais argumentos são permeados de equívocos. Não obstante, têm sido adotados para justificar a imposição de autos de infração contra prestadores e tomadores de serviços de natureza pessoal.

Cada um deles será examinado, separadamente, a seguir.

2.1. O contrato de sociedade: as sociedades empresárias e as sociedades simples

O primeiro equívoco das autoridades fiscais encontra-se na consideração de que a função institucional da pessoa jurídica é exclusivamente a viabilização da combinação de esforços na busca do lucro. Trata-se de uma meia-verdade, afinal, a combinação de recursos para posterior distribuição de resultados é da essência de uma sociedade que explora uma empresa; vale salientar que trata-se de uma característica de uma sociedade empresária. Ocorre que

2. DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao código civil interpretada*, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 357-8.

no ordenamento jurídico brasileiro há a sociedade empresária, que explora uma empresa e há a denominada *sociedade simples*, que, em princípio, não explora uma empresa. Empresa não é o mesmo que pessoa jurídica, de acordo com a doutrina de J. X. Carvalho de Mendonça:³

Empresa é a organização técnico-econômica que se propõe a produzir, mediante a combinação dos diversos elementos, natureza, trabalho e capital, bens ou serviços destinados à troca (venda), com esperança de realizar lucros, correndo os riscos por conta do empresário.

A existência de uma empresa é uma característica essencial da sociedade empresária: sem empresa não há sociedade empresária. Todavia, a ordem jurídica admite a existência de sociedade simples, que tem finalidade e configuração diferentes da sociedade empresária. A sociedade simples, regulada pelos artigos 997 a 1.038 do Código Civil de 2002, apresenta os seguintes traços, na exposição do eminente Miguel Reale,⁴ autor do anteprojeto que deu origem ao referido Código Civil:

Sociedade simples, cujo escopo é a realização de operações econômicas de natureza não empresarial. Como tal, não se vincula ao Registro de Empresas, mas sim ao Registro Civil das pessoas jurídicas. Note-se, outrossim, que uma atividade de fins econômicos, mas não empresária, não se subordina às normas relativas ao empresário, ainda que se constitua segundo uma das formas previstas para a sociedade empresária, salvo se por ações. (grifos nossos)

À sua vez, Ives Gandra da Silva Martins Filho,⁵ observa que a sociedade simples é a sucessora da antiga *sociedade civil* e, por tal

3. *Tratado de direito comercial brasileiro*, 6. ed., v. 1. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957, p. 482.

4. *O projeto do novo código civil*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 77.

5. As sociedades empresárias. In: FRANCIULLI, Domingos; MENDES, Gilmar (coord.). *O novo Código Civil: estudos em homenagem ao Prof. Miguel Reale*. São Paulo: LTr, 2003, p. 865-6.

razão, o regime jurídico aplicável àquelas é idêntico ao que deve ser aplicado às sociedades simples. Por conseguinte, a validade da constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços de caráter pessoal não é uma inovação do Código Civil de 2002; antes dele era possível e legítima tal constituição, com base no Código vigente à época. As sociedades simples, assim como as sociedades civis, de acordo com o autor, não têm caráter mercantil e, por isso, é o instrumento próprio para abrigar as prestadoras de serviços. Vejamos:

As sociedades simples são o modelo típico da sociedade civil do Código de 1917. A personalidade jurídica das sociedades simples, por não terem natureza mercantil, se adquire pelo registro de seus estatutos ou contrato social no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, que deve ser feito em 30 dias de sua constituição.

De acordo com a exposição anterior de Miguel Reale, o escopo institucional das sociedades simples é a realização de atividade econômica sem empresa: se a exploração de empresa fosse exigível, a distinção entre sociedade empresária e sociedade simples deixaria de ter sentido e o Código Civil, nesse particular, seria absolutamente desnecessário.

Em sentido amplo, atividade econômica é aquela que produz toda e qualquer forma de bens estimáveis em dinheiro; portanto, pode ser objeto de sociedade simples qualquer atividade que seja voltada à produção de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro que não constitua objeto próprio de sociedade empresária. Em suma, na configuração estabelecida pelo Código Civil de 2002, têm-se: sociedade sem empresa é sociedade simples e sociedade que explora empresa é sociedade empresária.

No Código Civil de 2002, o traço característico fundamental da sociedade empresária é a presença do empresário. De acordo com o artigo 966 do Código Civil, considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços. O parágrafo único do citado preceito é explícito ao dizer que *não* se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou ar-

tística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

O conceito de profissão intelectual é fornecido por Sylvio Marcondes, consagrado autor que conta com a autoridade de quem participou da comissão que elaborou o Projeto de Código Civil que deu origem ao texto da Lei nº 10.406/02. De acordo com ele, profissionais intelectuais são aqueles que produzem bens ou serviços, sem que haja organização dos fatores de produção, *verbis*:⁶

Há, porém, pessoas que exercem profissionalmente uma atividade criadora de bens ou serviços, mas não devem e não podem ser considerados empresários – referimo-nos às pessoas que exercem profissão intelectual – pela simples razão de que o profissional intelectual pode produzir bens, como fazem os artistas; podem produzir serviços, como fazem os chamados profissionais liberais; mas nessa atividade profissional, exercida por essas pessoas, falta aquele elemento de organização dos fatores da produção; porque na prestação desse serviço ou na criação desse bem, os fatores de produção, ou a coordenação de fatores, é meramente acidental.

A ausência de organização dos fatores de produção é um elemento importante para determinar a caracterização de uma sociedade prestadora de serviços próprios de profissão intelectual. Se esses fatores estiverem presentes, a sociedade é considerada empresária, ao passo que, na ausência dos mesmos, a sociedade é do tipo simples. Esses fatores, ainda de acordo com o citado autor, são: trabalho, natureza e capital e, “é a conjugação desses fatores, para produção de bens ou de serviços, que constitui a atividade considerada organizada”.⁷ Portanto, a sociedade simples do Código Civil de 2002 é a sucessora legal da sociedade civil, que apresentava os seguintes traços, segundo a doutrina de Plácido e Silva:⁸

6. MARCONDES, Sylvio. *Questões de direito mercantil*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 11.

7. *Idem*, p. 10-11.

8. *Vocabulário jurídico*, 8. ed., v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 250.

A sociedade civil distingue-se da sociedade comercial pela natureza civil do objeto que serve base à sua instituição. Desse modo, a índole civil dos negócios que servem de fins à sociedade, é que lhe atribui o caráter civil, subordinando-a, em consequência, ao regime do Direito Civil.

Portanto, de acordo com o que foi exposto até o momento, a exploração de atividade econômica de caráter intelectual pode ser feita por intermédio de sociedade simples ou por sociedade empresária. As sociedades simples – para recordar a lição de Miguel Reale, antes transcrita – têm por *escopo a realização de operações econômicas de natureza não empresarial*.

Em resumo: diante do que até aqui foi exposto, parece claro que a prestação de serviços de caráter intelectual que prescinde de empresa pode ser feita por intermédio de sociedade. Afinal, a *expertise* dos sócios são bens econômicos suscetíveis de avaliação em dinheiro. A respeito desse tema, vejamos a doutrina de Walter Moraes,⁹ Livre-docente pela USP e Desembargador do Tribunal de Justiça de São Paulo:

Uma atividade se caracteriza como econômica na medida em que se desenvolve para produzir resultado suscetível de alguma estimacão em dinheiro. *Os cientistas que e. g. se associaram para o estudo e desenvolvimento de uma teoria nova, supõe-se que se tenham movido pelo intuito de sua própria informacão e prosperidade científica: o que implica atividade sem expressão econômica, ainda que os sócios tenham entrado com numerário para a formacão de um capital social e provejam freqüentemente as despesas sociais.*

Se porém os sócios passam a vender as informacões alcançadas no trabalho científico, este quid então acrescentado confere expressão econômica à atividade material sustentada pela sociedade. (grifos nossos)

Esse exemplo mostra que os serviços de natureza intelectual, quando oferecidos ao mercado, tornam-se atividade econômica e, por tal razão, essa oferta pode validamente ser feita por intermédio de uma sociedade formalmente constituída.

9. *Sociedade civil estrita*. São Paulo: RT, 1997, p. 101.

Afinal, quando o ordenamento jurídico admite que a prestação de serviços de caráter pessoal de natureza intelectual possa ser feita por intermédio de sociedade simples, está a admitir que essa mesma prestação seja licitamente feita por intermédio do trabalho pessoal dos sócios. Trata-se de uma questão de lógica elementar: afinal, de acordo com a arguta observação de Sylvio Marcondes, nos serviços de caráter intelectual: “esforço criador se implanta na própria mente do autor, que cria o bem ou o serviço”.¹⁰

Portanto, a prestação de serviços de caráter pessoal constitui o propósito negocial válido na constituição de uma sociedade simples. A exploração de atividade econômica sem empresa pode constituir o objeto social de uma sociedade e isso constitui uma causa lícita que justifica um propósito negocial absolutamente válido. Abaixo, a doutrina de Fábio Konder Comparato:

*A causa, na constituição de sociedades, deve, portanto, ser entendida de modo genérico e sob uma forma específica. Genericamente, ela equivale à separação patrimonial, à constituição de um patrimônio autônomo cujos ativo e passivo não se confundem com os direitos e obrigações dos sócios. De modo específico, porém, essa separação patrimonial é estabelecida para a consecução do objeto social, expresso no contrato ou nos estatutos.*¹¹ (grifos nossos)

A constituição de uma sociedade simples para prestação de serviços de caráter pessoal realiza a causa genérica da sociedade e isso é o que dá fundamento econômico válido à sua existência. Portanto, o primeiro argumento é falacioso. A existência de sociedades sem empresa é admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro. Essa circunstância foi reconhecida em decisão proferida pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes. De fato, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando do julgamento do Recurso nº 104-127291 (Acórdão nº 01-04.835), em 16.2.2004, decidiu:

10. *Idem*, p. 11.

11. *O poder de controle na sociedade anônima*, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 281.

IRPJ - EMPRESA INDIVIDUAL - PRESTADORA DE SERVIÇO - CARACTERIZAÇÃO - A empresa individual não pode ter sua personalidade jurídica descaracterizada, pelo simples fato de não possuir empregados, mesmo em se tratando de prestadora de serviço.

Essa decisão está correta: o ordenamento jurídico permite a criação de sociedade (sociedade simples) sem empresa. Portanto, a existência de insumos como mão-de-obra de terceiros não é essencial para caracterização da sociedade, de modo que a ausência destes não torna ilícita a sociedade ou o seu agir como parte em contratos de prestação de serviços.

2.2. Fraude por meio de pessoa jurídica

A contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços de caráter pessoal tem sido considerada como fraude ou simulação para justificar as autuações fiscais com o deslocamento dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física e conseqüente autuação daquela por conta do não cumprimento de obrigações previdenciárias.

Esse argumento é equivocado e decorre de um outro equívoco, conforme demonstrado acima. O maior de todos os equívocos é a errônea pressuposição de que é ilícita a constituição de uma pessoa jurídica para viabilizar a prestação de serviços de caráter pessoal. O erro decorre da ignorância das regras sobre o direito societário, que, conforme exposto anteriormente, admite a criação de sociedades simples para explorar a atividade econômica de prestação de serviços sem empresa.

Não existe, no ordenamento jurídico brasileiro, uma regra que proíba a constituição de uma pessoa jurídica para viabilizar a prestação de serviços de caráter pessoal. Portanto, os agentes econômicos podem escolher o modelo de oferecimento de bens ao mercado, de acordo com as opções previstas no ordenamento jurídico. A liberdade de escolha é um corolário da liberdade. Para que uma pessoa possa desenvolver a sua liberdade, é imprescindível que tenha instrumentos de imposição do seu querer e de proteção de seus

interesses. O poder jurídico é o principal instrumento a serviço da liberdade, uma vez que habilita alguém a exercer, em situações concretas, um direito que lhe é atribuído (lhe é dada titularidade) pela ordem jurídica em forma hipotética. Esse poder jurídico constitui a denominada autonomia privada de uma pessoa individual (pessoa física) ou coletiva (pessoa jurídica).

A autonomia privada consiste no poder de criar, modificar e extinguir relações jurídicas e no poder de usar, fruir e dispor dos bens e direitos que integram essas relações. A existência da autonomia privada (do complexo de normas que a sustém) representa a virtual possibilidade de uma pessoa criar regras de condutas para si em relação aos demais; envolve, pois, um poder de legislar em sentido amplo.

Em linhas gerais, a autonomia privada é formada por um conjunto de regras e princípios jurídicos que garantem, até certo ponto, a livre manifestação da vontade e a livre expressão dessa mesma vontade para assunção de direitos e obrigações. Mais remotamente, a autonomia privada encontra seu fundamento material no direito de empreender ou de trabalhar.

Uma importante parcela da autonomia privada é a liberdade de contratar. Tal liberdade, observados os limites impostos pelas normas imperativas, consiste em: (a) liberdade de celebrar ou não contratos; (b) liberdade de determinar as condições e as cláusulas do contrato; (c) liberdade de estabelecer o conteúdo do contrato para determiná-lo bilateralmente; (d) liberdade de estabelecer o regime legal do contrato por meio do emprego de normas dispositivas ou supletivas; (e) liberdade de escolher o outro contratante; e (f) liberdade de celebrar contratos atípicos.¹²

Essa liberdade, no entanto, possui limites: uma pessoa não pode agir *contra legem*. Se o fizer, deve suportar os efeitos das sanções previstas na ordem jurídica. Agir contra a lei é afrontar os seus mandamentos (proibições, permissões e obrigações), é defraudar a sua letra e o seu espírito de forma ostensiva; no âmbito do direito tributário, consiste em praticar sonegação, fraude ou conluio sob a forma de simulação.

12. GOMES, Orlando. *Novos temas de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 103.

O artigo 71 da Lei nº 4.502/64 define sonegação como sendo:

[...] toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e (ii) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Na sonegação, o dolo é elementar e será evidenciado na produção de provas falsas ou não verdadeiras, ou do revestimento formal simulatório de atos ou negócios jurídicos. Portanto, o dolo, nesse contexto, é evidenciado por práticas como a falsidade material ou ideológica de documentos.¹³

A fraude está definida no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 como sendo:

[...] toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

A fraude à qual se refere o texto normativo é toda ação ou omissão praticada com ardil, astúcia, malícia ou má fé, com a qual o sujeito passivo visa impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que implique na modificação de algum dos outros aspectos (quantitativo, pessoal, territorial ou temporal) da relação jurídica tributária.

Na forma do artigo 73 da Lei nº 4.502/64, concluiu “é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 (sonegação) e 72 (fraude)”. Nesse caso, é também requerida a figura do dolo, que

13. BACIGALUPO, Enrique. *El delito de falsedad documental*. Madrid: Dykson, 1999, p. 21-5/35, *passim*.

consiste na existência do ajuste e da colaboração (ajuste doloso) entre pessoas na produção da ação ou omissão típica e antijurídica. No conteúdo normativo do *ajuste doloso*, que é a idéia central do conluio, podem ser incluídos certos casos de simulação dos negócios jurídicos em geral. De fato, os casos de simulação são, via de regra, entabulados nos negócios bilaterais dos quais participam, como protagonistas, todos os contratantes.¹⁴ Para Francesco Ferrara, a simulação pressupõe, sempre, um concerto, um entendimento entre as partes que cooperam para a criação do ato aparente, “na produção do fantasma jurídico que constitui o ato simulado”.¹⁵

No ordenamento jurídico vigente, a simulação é conceito normativo delineado no § 1º do artigo 167 do Código Civil, que apresenta a seguinte redação:

§ 1º – Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I – apresentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Segundo a definição de Francesco Ferrara, negócio simulado é o que tem uma aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto, ou porque é diferente da sua aparência.¹⁶ Para Homero Prates:

[...] o fim de enganar é a característica fundamental de todas as formas de simulação. As partes, em geral, recorrem a um tal expediente, a um tal artifício, com o intuito de fazer crer na existência de ato que ou não se realizou ou é diverso do que efetivamente praticado.¹⁷

14. MESSINEO, Francesco. *Doctrina general del contrato*. Trad. R. Fontanarossa et al. T. 2. Buenos Aires: EJE, 1986, p. 7.

15. *A simulação dos negócios jurídicos*. Trad. A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 53.

16. *Idem*, p. 51.

17. *Atos simulados e atos em fraude da lei*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958, p. 22.

Ato ilícito é também aquele que tem certa aparência de licitude: tal é o que ocorre quando algum direito é exercido de forma abusiva para causar dano a outrem.

No ordenamento jurídico vigente no Brasil, o abuso de direito é ilícito típico ao menos desde o advento do Código Civil de 2002. O referido Código contém uma definição normativa de abuso de direito, nos seguintes termos:

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

A partir desse texto, o abuso do direito estará configurado nas hipóteses em que alguém ultrapassa os limites materiais dos direitos que a ordem jurídica outorga a uma pessoa: referidos limites são determinados por regras ou princípios, dentre os quais se destacam as noções de boa-fé e bons costumes.

A ultrapassagem dos mencionados limites pode ser feita de pelo menos duas maneiras. Em primeiro lugar, há abuso-desvio, o qual ocorre quando há desvio de função do direito, caso em que o agente comete abuso por exercer um direito em desacordo com a finalidade a ele – direito – estabelecida pela ordem jurídica. O abuso-desvio pode ocorrer também quando o sujeito age de maneira contrária à boa-fé e aos bons costumes. Em segundo lugar, há o abuso-excesso, o qual ocorre nos casos em que alguém excede aos limites impostos pela norma (pela ordem jurídica como um todo), indo além do razoável, segundo cada circunstância; quem age com excesso o faz de forma contrária a essa mesma norma, porquanto age sem direito. Em suma: o excesso, do ponto de vista pragmático, corresponde à inexistência do direito.

Nenhuma dessas figuras (sonegação, fraude, conluio e abuso do direito) pode ser aplicada para descaracterizar uma pessoa jurídica legalmente constituída para prestar serviços de caráter pessoal. Não age contra o direito estabelecido aquele que, podendo prestar serviços sob o regime do trabalho assalariado, prefere utilizar a via da pessoa jurídica legalmente constituída: em tais circunstâncias, a

conduta é lícita porque a escolha é permitida. Em tais casos, ocorre um exercício regular de direito que é permeado pelo princípio da boa-fé.

Quem é titular de um direito não pode ser punido por exercê-lo. Essa proposição encerra o princípio lógico da identidade, segundo o qual algo não pode ser e deixar de ser ao mesmo tempo, ou, de outro modo: uma ação ou omissão não pode ser lícita e ilícita ao mesmo tempo. Para Caio Mário da Silva Pereira, o exercício regular do direito exclui a ilicitude com base no adágio: *qui iure suo utitur neminem laedit*, ou seja, quem faz uso de um direito seu não causa dano a ninguém.¹⁸ Afinal, o Direito Positivo não pode proibir e permitir ao mesmo tempo, sob pena de perder a função de social de instrumento diretor de condutas. Daí ser a escorreita lição de Geraldo Ataliba,¹⁹ quando afirmou:

É mesmo logicamente inconcebível que um comportamento possa ser jurídico e antijurídico ao mesmo tempo. Se alguém está sob a tutela de uma norma que não impõe um dever-ser, não há como pretender que possa ser apenado por não cumprir aquele dever-ser porque, jurídica e logicamente, ele não existe.

A boa-fé é um princípio geral de direito que exclui toda e qualquer ilicitude, pois parte do pressuposto de que o direito não é regido por mores matemáticos. Assim, age de boa-fé aquele que demonstra *vontade conforme ao direito*.²⁰ Ter vontade conforme o direito é agir sob o pressuposto de que a ação ou omissão adotada em cada caso é lícita, mesmo que existam dúvidas razoáveis acerca da licitude, afinal, o direito não é uma ciência exata. Se a decisão pode ser justificada por argumentos jurídicos sérios, a ação encontra no princípio da boa-fé um porto seguro.

Portanto, parece claro que, se a ordem jurídica admite a criação de pessoa jurídica sem empresa, não pode considerar que tal

18. *Responsabilidade civil*, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 294.

19. Imposto de renda: multa punitiva. In: *Revista de direito administrativo*, n. 126. Rio de Janeiro: FGV, 1977, p. 555.

20. CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Lejus, 1999, p. 432.

permissão é contrária ao direito. Portanto, é incorreto considerar que a constituição de uma sociedade simples, de acordo com as leis que regem esse tipo de sociedade, possa ser considerada uma forma de burlar outras normas que regem as relações de trabalho e regras sobre a incidência de contribuições previdenciárias.

Em razão do exposto, parece claro que não é aplicável o disposto no artigo 123 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

[...] salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Mesmo que houvesse algum vício no emprego de uma pessoa jurídica para viabilizar a prestação de serviços de caráter pessoal, esse preceito não seria aplicável. A celebração de um contrato de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas não pode ser rotulada como convenção que tenha por objeto algum aspecto do fato gerador da obrigação tributária, afinal, o objeto do contrato é a prestação de alguma atividade. Portanto, há um evidente erro em suscitar a aplicação desse preceito porquanto do contrato não há eleição de sujeito passivo. Em resumo, a possibilidade da constituição da pessoa jurídica não decorre do acordo: decorre da Lei ou não.

É evidente que a possibilidade jurídica da criação de sociedade personalizada (pessoa jurídica que se torna contribuinte do IRPJ) para prestação de serviços de caráter pessoal não as torna imunes a eventuais contestações por parte das autoridades fiscais. Sempre que for comprovada a prática de qualquer forma de fraude, a autuação fiscal torna-se legítima.

3. A incidência das normas sobre trabalho assalariado

A menção, neste estudo, às normas que regem as relações de emprego (trabalho assalariado) é necessária em função do fato de que as autoridades fiscais do Imposto de Renda já justificaram autuações fiscais com base nessas mesmas normas. Um caso famoso

foi o de um conhecido treinador de futebol que recebia a remuneração por seus serviços por intermédio de uma pessoa jurídica formada por ele e sua esposa. As autoridades fiscais desconsideraram a pessoa jurídica e exigiram que o tributo fosse exigido da pessoa física – sobre rendimentos seus – por entenderem ter havido simulação entre o treinador e a sociedade esportiva que contratou os serviços da pessoa jurídica.

Esse caso foi julgado pela Quarta Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que decidiu que a prestação de serviços de natureza pessoal não pode – para fins fiscais – ser realizada por intermédio de uma pessoa jurídica. De fato, quando do julgamento do Recurso nº 127.793, em 04.12.2002, aquele Tribunal decidiu que:

Os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar de seus interesses.

Em determinado trecho do seu voto, o relator considerou que houve simulação por parte do treinador e da sociedade esportiva, que teriam agido em conluio para dissimular contrato de trabalho regido pela Consolidação das Leis do Trabalho:

A relação trabalhista entendida (sic) pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância advém de o trabalho ser prestado de forma individual e personalíssima, repita-se, o que estaria conforme os ensinamentos doutrinários transcritos no Termo de Verificação Fiscal e no Acórdão Recorrido. Se foi este, pessoa física, quem prestou os serviços a este cabe a remuneração e a correspondente tributação do Imposto de Renda como determina a legislação tributária transcrita.

Portanto, de acordo com essa justificativa, a prestação de serviços personalíssimos permite a desconsideração da pessoa jurídica e o enquadramento dos fatos nas regras da Consolidação das Leis do Trabalho e, por conseguinte, justificada estaria a imputação dos rendimentos ao sócio em lugar da pessoa jurídica.

A incidência de normas que tutelam o trabalho assalariado requer a presença da figura do empregado, assim definido no artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho:

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Empregado, portanto, de acordo com essa definição legal, é sempre uma pessoa física. Ao analisar os termos desse conceito normativo, Valentin Carrion²¹ afirma:

Pessoa física: o direito social ampara apenas o trabalho humano pessoal: os serviços prestados por pessoa jurídica não podem ser objeto de um contrato de trabalho. (grifos nossos)

Essa regra não torna vazia de conteúdo a regra contida no artigo 593 do Código Civil de 2002, que trata da prestação de serviços. De acordo com este preceito: “a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou à lei especial, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo”.

Conforme é possível perceber, o ordenamento jurídico contém regras explícitas acerca da prestação de serviços. O regime jurídico adotado em cada caso depende da vontade das partes envolvidas: desse modo, é um erro crasso considerar que toda forma remunerada da prestação de serviços constitui relação de emprego. A doutrina alerta para esse erro ao fazer distinção entre *relação de trabalho* e *relação de emprego*. Vejamos, a respeito, a clara lição de Estêvão Mallet:²²

Relação de trabalho é conceito mais amplo do que relação de emprego. Abrange todas as relações jurídicas em que há a prestação de trabalho

21. *Comentários à consolidação das leis do trabalho*, 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 34.

22. Apontamentos sobre a competência da justiça do trabalho após a emenda constitucional n. 45/2004. In: *Revista da AASP*, n. 82. São Paulo: [s.n.], 2005, p. 35.

por pessoa natural a outra pessoa, natural ou jurídica, tanto no âmbito de contrato de trabalho (art. 442 da CLT) como, ainda, no de contrato de prestação de serviços (arts. 593 e seguintes do Código Civil), e mesmo no de outros contratos, como os de transportes, mandato, empreitada, etc. (grifos nossos)

Portanto, se a prestação de serviços de caráter pessoal pode ser legitimamente realizada por intermédio de pessoa jurídica legalmente constituída sob a forma de *sociedade simples*, parece absurda a desconsideração levada a efeito pela autoridade fiscal. Essa desconsideração só poderia ser legítima na presença de prova da existência de fraude ou simulação: ocorre que – no caso do exemplo acima – a razão da qualificação dos fatos como decorrentes de fraude foi fundada no caráter pessoal dos serviços prestados.

O caráter pessoal dos serviços prestados não pode servir de argumento para fraude: afinal, consoante já foi assaz demonstrado no item anterior deste estudo, esses serviços podem ser prestados por sociedade simples como atividade econômica diversa da atividade empresarial típica, em que há a necessária presença de uma empresa (conjunção de fatores físicos, humanos e financeiros).

É certo que a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) contém uma regra geral de rechaço contra abusos e fraudes. Seu artigo 9º apresenta a seguinte redação:

Art. 9º. Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação. (grifos nossos)

Esse preceito normativo constitui a base jurídica positiva do chamado *princípio da realidade*, segundo o qual a relação de emprego subsiste em qualquer circunstância em que estiver caracterizada a subordinação ou situação de dependência. De acordo com Francisco Rossal Araújo,²³ esse princípio:

23. *A boa-fé no contrato de emprego*. São Paulo: LTr, 1996, p. 88-89.

Significa que, no caso de discordância entre o contido nos documentos e o que ocorre no mundo dos fatos, prevalece este último. É a consideração da realidade em toda a sua dimensão, em detrimento da forma. As relações que acontecem no mundo dos fatos, no plano do concreto, na prática diária do contrato de emprego, prevalecem sobre as declarações que constem em documentos.

Os principais critérios para caracterização do contrato de trabalho e para legitimar a decretação de nulidade de pactos firmados entre particulares são: (a) subordinação e (b) personalidade. Estes serão analisados individualmente a seguir.

3.1. Subordinação

A doutrina é unânime ao afirmar que a subordinação é o elemento nuclear da relação de emprego. Não obstante essa certeza, o fato é que existem sérias dúvidas acerca do seu perfil jurídico. Abaixo, a abalizada doutrina de Orlando Gomes e Elson Gottschalk:²⁴

Mas, se há uniformidade de pensamento quanto ao reconhecimento deste *estado de dependência*, como singularidade da relação de trabalho, divergências sensíveis se manifestam entre os doutrinadores na qualificação desta dependência. Tais divergências se traduzem, com efeito, na diversidade dos critérios que têm sido sugeridos para qualificar a subordinação do trabalhador. Os critérios propostos são os seguintes: a) *subordinação jurídica ou dependência hierárquica*; b) *dependência econômica*; c) *dependência técnica*; d) *dependência social*. (grifos nossos)

Em seguida, os supracitados autores indicam que o primeiro critério – subordinação jurídica – é o que tem sido aceito com maior frequência pela jurisprudência e pela doutrina. A configuração dessa forma de subordinação – ainda de acordo com os autores – ocorre nos casos em que é exercido um poder de comando por parte do empregador. Para os doutos autores:²⁵

24. *Curso de direito de trabalho*, 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 129-30.

25. *Idem*, p. 130-131.

O poder de comando seria o aspecto ativo e o dever de obediência o passivo da subordinação. Todo contrato de trabalho, pois, gera o estado de subordinação (*status subjectiones*) do empregado, isto é, do trabalhador que, assim, se deve curvar aos critérios diretivos do empregador, suas disposições quanto ao tempo, modo e lugar da prestação, suas determinações quanto aos métodos de execução, usos e modalidades próprios da empresa.

Para Maurício Godinho Machado,²⁶ a subordinação:

[...] traduz-se, em suma, na situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará.

A subordinação, enquanto relação entre poder de comando e dever de obediência, não está confinada ao Direito do Trabalho, na parte regulada pela CLT. *Em outras palavras, a subordinação é um elemento nuclear da relação de emprego (regida pela CLT), mas isso não impede que ela esteja presente em outras avenças, as quais encontram-se fora do raio de incidência das citadas regras da CLT. Afinal, a subordinação é um matiz do poder jurídico. Portanto, as condições de contratação firmadas entre duas pessoas jurídicas subordinam as partes que ficam obrigadas a se comportar de acordo com as avenças, de modo que essa subordinação jurídica é um elemento que contribui para a eficácia (efetividade prática) do contrato. O poder de imposição de comportamentos deriva do direito de contratar (da autonomia privada), ao passo que o dever de obediência ao que foi pactuado decorre do próprio contrato que é a “lei entre as partes”, do qual emergem direitos e obrigações.*

Disso resulta que a incidência das regras da CLT não está baseada simplesmente na existência de qualquer subordinação e em qualquer circunstância. A subordinação a que o texto legal faz referência é aquela que se estabelece entre um empregado e um em-

26. *Curso de direito do trabalho*, 4. ed. São Paulo: LTr, 2005, p. 302.

pregador: antes do exame das condições fáticas da presença ou ausência de subordinação, é necessário que a relação tenha sido formada entre uma pessoa física e o empregador.

3.2. Pessoaalidade

Para a caracterização do contrato de trabalho, é necessário que haja pessoaalidade na prestação dos serviços. Ocorre que o fato de haver prestação de serviços de natureza pessoal por intermédio de pessoa jurídica não é suficiente para descaracterizar o contrato firmado entre as partes para submetê-lo às regras da CLT, com as conseqüências daí advindas, afinal, admitir isso seria o mesmo que negar a possibilidade da contratação. Trata-se do clássico princípio da relação entre meios e fins: quem estabelece os fins deve prover os meios. Ora, se o ordenamento jurídico permite a constituição de sociedade simples para prestação de serviços intelectuais de caráter pessoal, a negação dessa possibilidade só poderia ocorrer em caso de fraude ou simulação. Em suma, se a prestação de serviços pessoais pode ser realizada por uma pessoa jurídica legalmente constituída é porque está autorizada a prestação da atividade contratada pelo sócio, a quem incumbe o dever societário de fazer a sociedade realizar o seu objeto social.

A prestação de serviços de caráter pessoal revela, porque o próprio nome sugere, a existência de uma relação de pessoaalidade. Essa relação, contudo, não é exclusiva do Direito do Trabalho e, em razão disso, ela não é encontrada apenas na CLT. De fato, quando a prestação de serviços é contratada com uma pessoa jurídica e a atividade é desenvolvida pessoalmente pelo sócio, o regime jurídico dessa relação de pessoaalidade tem origem no direito civil comum, na parte atinente ao direito das obrigações. *Nesse caso, o sócio está a cumprir não a obrigação oriunda do contrato (que foi firmada com outra pessoa, a pessoa jurídica que não se confunde com ele), mas sim, dando cumprimento a uma obrigação de natureza societária, que foi contraída no momento em que ele se dispôs a participar do quadro de sócios de uma sociedade simples que presta serviços de natureza intelectual.*

Todo sócio tem deveres além da dotação de capital social para a realização do fim para o qual a sociedade foi criada. Escrevi:²⁷

Em relação aos deveres dos sócios, estes são de diversas naturezas. Há quem afirme que os sócios têm um dever geral de colaboração para com os outros e para com a sociedade. Desse princípio adviriam os deveres de obrar, sempre que possível e necessário, em favor da sociedade ou da empresa e de abster-se de criar empecilhos e dificuldades injustificadas nas relações com os demais sócios, administradores e com a sociedade. A palavra *dever*, neste contexto, corresponde a um encargo, porquanto é necessária tal colaboração para obtenção de um benefício que é comum.

A prestação pessoal dos serviços, numa sociedade simples, é inerente à configuração jurídica dessa figura societária. Se assim é, o sócio que adere a esse modelo jurídico de sociedade assume o dever de fazer a sociedade cumprir o seu desiderato. É nesse contexto que surge a pessoalidade na prestação dos serviços: esse contexto determina-lhe o regime jurídico nenhuma relação possui com a pessoalidade do Direito do Trabalho, que se estabelece entre empregado (uma pessoa física) e o empregador.

A fraude ou simulação não se presume. Quem alegar a existência de fraude deve prová-la. O exame das eventuais provas só pode ser realizado pela autoridade judicial diante de um caso concreto: enquanto não houver essa pronúncia, a validade não pode ser contestada. É o juiz do caso quem tem poder de dizer se uma relação de trabalho deve ser considerada à luz do Código Civil ou da CLT.

No conteúdo material do poder de fiscalização das autoridades fiscais está o dever de atender à lei e ao direito. Esse dever delimita o poder de fiscalização e, por conseguinte, estabelece limites para o mesmo, os quais não podem ser desprezados, sob pena de invalidade dos atos produzidos *contra legem*. Não há, no direito de fiscalização, um poder geral de invalidação dos negócios jurídicos firmados por particulares.

27. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Sociedade de responsabilidade limitada*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 71.

Nem mesmo o poder de qualificação dos fatos conforme a lei, que é uma prerrogativa (um poder-dever) das autoridades fiscais pode legitimar a decretação de nulidade do contrato firmado entre uma pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade simples e uma pessoa jurídica de qualquer natureza. Aqui é necessário fazer uma importante distinção entre os efeitos da declaração de nulidade e a competência para declará-la. Em regra, uma vez declarada a nulidade de um ato ou negócio jurídico, os efeitos destes são considerados inexistentes desde a formação. Todavia, para que se obtenha uma declaração dessa natureza é imprescindível submetê-la à prudente apreciação de um magistrado dotado do poder jurisdicional de dirimir controvérsias e conflitos de interesse. Exceto nos casos em que há notória nulidade (a incapacidade absoluta das partes, que possa ser inferida de forma imediata e incontrovertida, por exemplo), apenas o magistrado, diante das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, poderá dizer se a nulidade existe ou não.

Do exposto, resulta que a personalidade prevista na CLT não é a única reconhecida pelo ordenamento jurídico vigente. Para que as regras da CLT possam incidir, é necessário que a relação jurídica (relação de trabalho) seja firmada entre uma pessoa física e o empregador.

Não deve ser excluída, no entanto, a possibilidade de haver fraude. Se os fatos revelam outra realidade, a nulidade pode ser argüida.

4. Desconsideração da personalidade jurídica

Consoante já exposto, nas atuações fiscais de que se tem conhecimento, as autoridades fiscais consideraram sem validade certos contratos celebrados entre pessoas jurídicas que tinham por objeto a prestação pessoal de serviços e decretaram o deslocamento de certas receitas da pessoa jurídica para a pessoa física dos sócios, com a conseqüente exigência de contribuições previdenciárias da tomadora dos serviços.

Ainda que se atribua a esse *deslocamento* a qualificação jurídica diversa de uma *desconsideração da personalidade jurídica*,

o certo é que esta ocorre de fato de direito. Com efeito, o deslocamento propugnado pelas autoridades fiscais implica na atribuição de responsabilidade tributária por certos fatos de uma pessoa (a pessoa jurídica) para outra (a pessoa do sócio). Quando as autoridades fiscais negam a validade de um contrato firmado por uma pessoa jurídica legalmente constituída, estão a desprezar a existência dessa pessoa como sujeito de direito com capacidade jurídica que a habilita a integrar negócios jurídicos e adquirir direitos e obrigações. Esse desprezo, ainda que tenha sido encoberto por um outro nome (desqualificação ou deslocamento), constitui forma episódica de desconsideração da personalidade jurídica.

Trata-se, na verdade de uma verdadeira sanção sob a forma de imputação ou transferência compulsória de obrigações entre pessoas distintas, que está na base da figura da desconsideração de personalidade jurídica, consoante escrevi,²⁸ ao comentar o sentido e o alcance do artigo 50 do Código Civil:

Vista de uma perspectiva ontológica a imputação de responsabilidade autorizada pelo art. 50 do Código Civil de 2002 é espécie de sanção pelo “abuso da personalidade jurídica”. A consequência da desconsideração é, segundo o enunciado daquele preceito, a extensão dos efeitos de certas e determinadas relações de obrigações aos bens particulares dos administradores ou sócio de uma pessoa jurídica.

Trata-se, como se vê, de uma forma de imputação de responsabilidade obrigacional a um terceiro que não era sujeito passivo original de uma relação jurídica de cunho obrigacional e que não foi cumprida pelo sujeito passivo que a contraiu.

A imputação referida é, do ponto de vista estrutural e teleológico, uma sanção por ato ilícito.

O artigo 50 do Código Civil introduziu no ordenamento jurídico brasileiro uma regra geral sobre a desconsideração da personalidade jurídica. De acordo com o enunciado da regra:

28. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: MP, 2005, p. 77-8.

[...] em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Existem sérias dúvidas se esse preceito passou ou não a integrar o Direito Tributário material. Em antiga lição, Henry Tilbery é categórico ao afirmar que “dentro do princípio da legalidade tributária, a doutrina alienígena da desconsideração da pessoa jurídica não pode ser aplicada no direito tributário sem base em norma legal”.²⁹

A questão é: seria o artigo 50 do Código Civil o veículo introdutor da figura no direito tributário?

Antes de qualquer coisa, cabe lembrar que aquela regra autoriza a desconsideração num único sentido; ela é uma via de mão única: a desconsideração retira da pessoa jurídica a obrigação que, supõe-se, tenha sido contraída por ela ou em que existam dúvidas razoáveis que seja dela, para atribuir aos sócios ou administradores o dever de suportar os efeitos respectivos. Esse tipo de imputação ou transferência de responsabilidade, para o direito tributário, é matéria de *responsabilidade tributária*, que está sob reserva de lei complementar, com base no artigo 146 da Constituição Federal, o que impediria a *recepção* do artigo 50 do Código Civil pelo direito tributário material. Além disso, há, no caso, incidência do princípio da especialidade: as normas constantes do Código Tributário Nacional cumprem o papel de normas especiais que afastam as normas gerais porventura editadas, como é o Código Civil. Em razão disso, Luciano Amaro é enfático: o artigo 50 do Código Civil não inovou a questão da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas para fins fiscais.³⁰

29. *Imposto de renda: pessoas jurídicas: integração entre sociedade e sócio*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1985, p. 98.

30. Desconsideração da pessoa jurídica para fins fiscais. In: *Tributação, justiça e liberdade: em homenagem a Ives Gandra da Silva Martins*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 388.

Se a regra do artigo 50 do Código Civil não adentra o direito tributário material, parece claro que as únicas possibilidades de desconsideração da personalidade jurídica são as hipóteses de sonegação, fraude ou conluio. Nesses casos, a administração pode negar – no todo ou em parte – efeitos à personalidade jurídica que for adotada como instrumento para perpetrar qualquer um daqueles atos ilícitos.

A questão que se põe, em razão do exposto, é a possível existência de sociedade simulada ou sociedade fictícia nos casos em que as sociedades simples são dominadas por um único sócio, de modo que o outro – ou outros – possuem uma pequena participação societária e, em alguns casos, não cumprem a obrigação societária de viabilizar a sociedade prestadora dos serviços. É a figura que, no direito societário, é conhecida por *homem de palha* ou *presta nome*.

Desde muito tempo é discutida a possibilidade de simulação de um contrato de sociedade. Em antiga lição, Tullio Ascarelli³¹ admite a possibilidade de que a simulação ocorra na constituição de uma sociedade por quotas ou em relação à participação de um sócio cotista. Admite, no entanto, o ilustre autor, que a simulação em tais casos pode ser considerada um negócio jurídico indireto.

Entre nós, Calixto Salomão³² nega a possibilidade de existência de sociedade simulada. De acordo com ele: “Sociedade simulada não há. O que pode haver é a caracterização da simulação de um determinado ato específico.”

O chamado *presta nome* é um sócio como outro qualquer, afinal, a ordem jurídica não se interessa pelas motivações pessoais nos negócios que não contrariem a lei, o direito ou os bons costumes. De fato, o artigo 306 do vetusto Código Comercial de 1850 adotava um conceito formal de sócio; ele atribuía responsabilidade ao sócio ainda quando ele não tivesse interesse nos lucros da sociedade. O Supremo Tribunal Federal confirmou esse entendimento no julgamento do RE nº 67.458, publicado na RTJ nº 68:84. De acordo com o renomado J. X. Carvalho de Mendonça:³³

31. *Ensaios e pareceres*. São Paulo: Saraiva, 1952, p. 168.

32. Sociedade simulada. In: *Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro* n. 105. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 73.

33. *Tratado de direito comercial brasileiro*, 6. ed., v. 2. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1953, p. 87.

A pessoa que empresta o nome a outrem para o exercício profissional do comércio, ainda que não tenha lucros, é reputado comerciante; responde pelas obrigações em seu nome contraídas. Para terceiros é indiferente o fim que tem em vista aquela pessoa. (grifos nossos)

No direito societário atual, a concepção normativa de sócio é igualmente formal, tanto é que as autoridades públicas do Registro do Comércio ou do Registro Civil de Pessoas Jurídicas não têm poderes para *entrevistar* um candidato a se tornar sócio para saber se ele quer de fato integrar o quadro social de uma sociedade empresária ou simples: a lei considera suficiente a manifestação da vontade do mesmo pela aposição de sua assinatura nos documentos societários.

Portanto, para que a sociedade seja considerada lícita, basta o cumprimento das normas que dizem respeito a questões de caráter formal para sua constituição ou modificação. Em decorrência disso, é pessoa jurídica aquela que cumpriu os requisitos legais para sê-lo e se tal circunstância foi reconhecida pelos órgãos competentes.

Parece claro que a invocação da existência de sociedade simulada ou fictícia é imprópria. De qualquer modo, essa simulação deveria ser provada e submetida à prudente apreciação judicial, pois, sem isso, o poder de atuação conferido pela ordem jurídica às autoridades fiscais não pode ser exercido. A decretação de nulidade, conforme já foi dito anteriormente, tem o efeito de negar a produção de efeitos desde a gênese do ato ou negócio. Todavia, para que essa negativa seja considerada eficaz, é necessário pronunciar a nulidade, o que só pode ser feito por quem é dotado de poder jurisdicional.

É certo, porém, que fraudes podem ocorrer. Nesse caso, a desconsideração da pessoa jurídica é medida que se impõe, tal como ocorreu no caso levado a julgamento perante a 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que decidiu pela possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica somente nos casos em que houver prova inequívoca da prática de dolo, fraude ou simulação. De fato, no julgamento do Recurso nº 145.322, ocorrido em 16.6.2005, aquele Tribunal decidiu:

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. COMPROVAÇÃO DO DOLO. Pode o Fisco desconsiderar a personalidade jurídica da empresa toda vez que restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação pela pessoa física responsável.

Os argumentos acima apresentados só seriam considerados válidos caso fosse proibida a constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços de caráter pessoal, assim considerado aquele que é realizado por uma pessoa sem o concurso de um complexo de fatores empresariais organizados, no qual o *produto* oferecido ao mercado é formado pelas competências de uma pessoa natural, em caráter exclusivo, isto é, sem possibilidade de substituição da pessoa do prestador. Consoante foi amplamente demonstrado, tal proibição não existe. Desse modo, são ilegais as autuações fiscais relativas ao Imposto de Renda e Contribuições Previdenciárias que partem do errôneo pressuposto de que tal prática é contrária ao direito.

Ademais, a regra do § 4º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88 não autoriza – por si só – a desconsideração da pessoa jurídica ou de um contrato por ela celebrado. Ao estabelecer que a tributação não depende da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, a norma pretende viabilizar o princípio da generalidade da tributação, que preside o imposto sobre a renda. É verdade que a tributação independe de nomenclaturas, todavia, depende – necessariamente – da ocorrência do fato gerador previamente traçado pela lei: os fatos tributáveis são qualificáveis pela Lei e não pela autoridade fiscal. Portanto, essa regra não pode ser utilizada *tout court* como instrumento de um poder geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos, salvo em caso de fraude.

De igual modo, não é própria a invocação do disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos

a serem estabelecidos em lei ordinária. Afinal, esse preceito só pode ser aplicado nos casos em que houver prova de simulação com intenção de causar dano ao erário.³⁴

5. A regra do art. 129 da Lei nº 11.196/05

Em novembro de 2005, foi publicada a Lei nº 11.196, que estabelece novas e importantes regras acerca do regime de tributação das receitas geradas pela prestação de serviços de caráter pessoal realizados por pessoas jurídicas. O artigo 129 da citada apresenta o seguinte enunciado:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Ao fazer menção ao *caráter personalíssimo* ou não dos serviços intelectuais, a norma do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 reafirma a legalidade da constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços de caráter pessoal ou personalíssimo, independentemente da existência de empresa. Portanto, o preceito sob análise acaba por esclarecer que está permitida, para fins fiscais, a existência de uma sociedade (a lei menciona *sociedade prestadora*) sem empresa, e, nesse ponto, adota o mesmo tratamento que o ordenamento jurídico dispensava às “sociedades civis de profissão legalmente regulamentada” (§ 3º do art. 146 do RIR/99), em que não é exigida a existência de uma empresa para validar a sua constituição e a sua

34. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso de direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário: Denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 363.

forma de tributação. A rigor, a norma tem função interpretativa porquanto essa possibilidade já existia antes do seu advento. Vejamos, a respeito, a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho:³⁵

De todo modo, tal dispositivo, a nosso sentir, sequer seria necessário, haja vista que nunca houve dúvidas acerca da legitimidade da formação de sociedades para prestação de serviços intelectuais, de cunho personalíssimo. (grifos nossos)

Assim sendo, a exploração econômica de atividade de natureza científica, artística ou cultural pode ser feita por intermédio de uma pessoa jurídica, fazendo com que as autoridades ficam legalmente impedidas de contestar a natureza pessoal dos trabalhos que geram as receitas, em cada caso.

Parece claro, portanto, que o principal objetivo da norma do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 foi dar segurança jurídica aos prestadores de serviços de caráter pessoal que o fazem por intermédio de pessoas jurídicas. O citado preceito normativo vai além: afirma que mesmo os serviços intelectuais de caráter *personalíssimo* podem ser prestados por intermédio de sociedade sem empresa e, portanto, podem ficar sujeitos a um dos regimes de tributação que é próprio das pessoas jurídicas.

O prestígio à segurança jurídica está solenemente reafirmado na justificativa ou Exposição de Motivos do projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 252, de 15.6.2005, que apresenta o seguinte enunciado.

Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria. (grifos nossos)

35. *Idem, idem.*

Todavia, para a boa compreensão do enunciado normativo em questão, torna-se necessário determinar quais os contornos de um serviço de natureza científica, de natureza artística e de natureza cultural.

De plano, cabe aduzir que a Lei tributária fala em *serviços intelectuais* e, nesse sentido, tem espectro mais amplo que a norma do parágrafo único do artigo 966 do Código Civil, que faz alusão à *profissão intelectual*. No primeiro caso, a norma menciona a atividade científica, artística e cultural. No Código Civil, a atividade cultural não é mencionada – em seu lugar, há referência à atividade literária.

A determinação da natureza científica de algo depende do que se entende por *científico*. De acordo com o Dicionário Houaiss, científico é relativo ou próprio da ciência ou de uma área sistematizada do conhecimento. Exemplo de conhecimento sistematizado é aquilo conhecido popularmente como *informática*, que abrange tecnologia sobre fluxos de informações, o que inclui a criação de linguagens artificiais. Até mesmo o ofício de um trabalhador comum (um carpinteiro, por exemplo) pode ser considerado algo científico, pois a sua boa qualidade depende de conhecimento específico, vale dizer, sistematizado.

Um serviço de natureza artística, por outro lado, é aquele que diz respeito às chamadas belas-artes. Ainda segundo o citado Dicionário, belas-artes são, genericamente, as artes plásticas, a poesia e a dança. Assim, se Michelangelo e Tintoretto estivessem vivos e fossem residentes no Brasil, poderiam – antes e depois da Lei nº 11.196/05 – criar e vender suas obras por intermédio de uma sociedade que seria tributada como pessoa jurídica.

Um pouco mais problemática é a determinação do conceito de serviço de natureza cultural. A palavra *cultura* engloba as artes e tudo quanto é útil ou estimado por uma determinada comunidade. Um novo conhecimento é uma contribuição para a cultura assim como é a reprodução de conhecimentos já adquiridos para novas pessoas. Em outras palavras: ciência é cultura.³⁶ Vale salientar que o desporto também é uma manifestação da cultura.

36. Ver art. 216 da Constituição Federal de 1988.

Diante da amplitude significativa dos conceitos citados, fica difícil estabelecer uma situação em que um serviço não possa ser enquadrado como científico, artístico ou cultural. Apenas a lei pode estabelecer limites mais ou menos nítidos nesse campo. Na ausência de lei, a interpretação deve ser a mais abrangente possível, porquanto a negativa de acesso a determinado regime de tributação pode ser algo restritivo. As normas restritivas de direito – conforme todo neófito em questões jurídicas sabe – devem ter interpretação estrita.

De qualquer sorte, uma coisa parece absolutamente certa: o artigo 129 da Lei nº 11.196/05 reforça o entendimento de que a desconsideração da pessoa jurídica só é cabível em caso de fraude, sonegação ou conluio, e o faz por pelo menos duas razões. Em primeiro lugar, declara a validade da opção pela constituição de uma pessoa jurídica mesmo quando os serviços a serem prestados tenham caráter pessoal; em segundo lugar, prescreve que a desconsideração de pessoa jurídica é matéria sob reserva do Poder Judiciário, na forma do artigo 50 do Código Civil de 2002.

O artigo 129 da Lei nº 11.196/05 faz expressa menção ao artigo 50 do Código Civil para dizer que, se presentes as condições de aplicação desse preceito, os rendimentos derivados de serviços de natureza intelectual personalíssimos, ainda que prestados por intermédio de sociedades legalmente constituídas, podem ser imputados aos sócios e tributados de acordo com as normas aplicáveis às pessoas físicas. A rigor, o referido preceito retira temporariamente da administração, em relação a essa matéria, o poder de autotutela que a administração pública possui e que lhe dá direito de executar os seus próprios atos até o ponto em que esse direito não conflite com a prerrogativa que a Constituição Federal outorga ao Poder Judiciário, a qual determina qual direito deve ser aplicado aos casos submetidos ao seu conhecimento, na forma das leis processuais.

Há, portanto, evidente restrição ao poder de fiscalizar: após o advento da Lei, a desconsideração não pode ser levada a cabo de maneira ostensiva ou velada, com a utilização de subterfúgios, como o denominado *deslocamento*. A interferência nos poderes da administração decorre da natureza de norma de competência do

referido preceito que prescreve – por via da menção ao artigo 50 do Código Civil de 2002 – que todas as questões relacionadas com os efeitos tributários do *trabalho personalíssimo*, por intermédio de uma pessoa jurídica legalmente constituída, sejam submetidas a um magistrado. A esse magistrado caberia dizer se houve ou não o *abuso do direito*, que é fundamento axiológico do artigo 50 do Código Civil de 2002, o qual, textualmente, estabelece que:

[...] em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Esse preceito normativo outorga poderes aos juizes para expedir uma norma jurídica individual e concreta, diante de certas condições fáticas e jurídicas. Assim, o juiz deverá verificar se ocorreu ou não o fato previsto na hipótese normativa – no caso, o abuso da personalidade jurídica – e, se requerida a imputação pela parte ou pelo Ministério Público, o juiz poderá ou não determinar a imputação. O dever é de decidir e não de desconsiderar – a desconsideração fica sempre na contingência de ter sido provado abuso e as demais circunstâncias que devem ser consideradas em cada caso concreto.

Conforme visto anteriormente, antes do advento do artigo 129 da Lei nº 11.196/05, os agentes da Receita Federal lavraram diversos autos de infração, nos quais desconsideravam a personalidade jurídica das sociedades constituídas para prestação de serviços de caráter pessoal. Pois bem, o advento do citado preceito acaba por abolir a situação acoimada de ilícita (ao menos sob a ótica das autoridades fiscais), o que atrai a aplicação da regra do inciso II, alínea *a*, do artigo 106 do CTN. Assim, ao ser revogada a suposta norma que proibia a utilização da pessoa jurídica, desapareceu o direito estatal de aplicar qualquer penalidade que tenha relação com a matéria tratada na lei revogada; trata-se, em outras palavras, da aplicação da retroatividade benigna que é consagrada no CTN.

A determinação de que a matéria está sob reserva de jurisdição é uma norma de direito processual que tem efeitos imediatos, e, portanto, atinge todos os casos já em andamento quando do advento da lei e que não foram definitivamente julgados. Em outras palavras, a norma tem nítido efeito retroativo para atingir todas as situações que ainda não estejam definitivamente julgadas na esfera judicial ou administrativa. Portanto, às autoridades fiscais cabe adotar as medidas necessárias à submissão da matéria ao crivo do poder judiciário antes de adotar qualquer medida de cobrança extrajudicial ou execução judicial do suposto débito, ou do seguimento do processo administrativo, se for o caso.

A submissão da matéria ao poder judiciário é prudente e acertada em razão da existência, em cada caso, de interesses conflitantes de diferentes entidades dotadas do poder de tributar. Melhor explicando: os serviços prestados por pessoas jurídicas estão sujeitos ao pagamento do Imposto sobre Serviços (ISS), cobrado pelos municípios, ao passo que os rendimentos do trabalho assalariado não pagam tal imposto. Se há desconsideração da personalidade jurídica, convém salientar que o ISS não era devido. Ocorre que o município tem interesse no caso e pode simplesmente discordar do fisco federal. Logo, o conflito de interesses só pode ser resolvido por autoridade judicial.

O preceito em questão produz efeitos no campo do Direito Penal. Assim, antes do pronunciamento de um magistrado acerca da existência ou não das condições de aplicação do artigo 50 do Código Civil, não há justa causa para o seguimento de qualquer ação penal porventura instaurada que tenha por objeto a matéria tratada no artigo 129 da Lei nº 11.196/05. A falta de justa causa, decorre: (a) da ocorrência de *abolitio criminis*, na medida em que a lei reafirma a legalidade da constituição de pessoas jurídicas para prestar serviços de caráter pessoal ou personalíssimo; (b) da ausência de manifestação da autoridade competente para dizer se há ou não condições para a exigência tributária que, ao fim e ao cabo, legitimaria ou não a eventual ação penal.

6. Hipóteses concretas de fraude

Em diversas ocasiões foi mencionada a questão da possível ocorrência de fraude. A ordem jurídica, ao estabelecer sanções para o uso da pessoa jurídica na perpetração de fraudes, parte do pressuposto de que fraudes podem ocorrer. Somente o exame acurado dos fatos é que pode revelar a existência ou não do dolo, que é o elemento nuclear de toda e qualquer fraude, sonegação ou conluio. Problemas podem surgir quando as partes negligenciam certos aspectos formais no cumprimento do que foi pactuado. Portanto, em determinadas circunstâncias, pode ocorrer o chamado *dolo eventual*, no qual as partes não revelam intenção deliberada de cometer fraudes, mas comportam-se com negligência tal que assumem o risco de produzir o dano e a ofensa à Lei.

No caso, a fraude pode ser caracterizada em pelo menos duas circunstâncias:

- (a) quando a documentação dos serviços prestados é feita por meio de documento falso; ou
- (b) quando as partes desprezam o contrato e agem como se ele não existisse.

A fraude do primeiro caso é a mais grave de todas, pois ocorre quando a prestação de serviços é documentada por nota fiscal adquirida de terceiro, emitida por sociedade da qual o prestador dos serviços não é sócio.

A fraude do segundo caso ocorre quando, por exemplo, os pagamentos são feitos diretamente aos sócios e os recursos não transitam por contas bancárias de titularidade da sociedade contratante. Caso isso ocorra,, resta evidente que as partes não agiram para zelar pela efetividade e sinceridade do pacto, visto que elas mesmas abandonaram e desconsideraram o contrato firmado e que anteriormente se obrigaram a cumprir. No campo das relações de obrigação, as partes assumem alguns deveres que transcendem (os denominados *deveres anexos*) ao pacto em si e estão ancorados em idéias éticas que estabelecem um dever de boa conduta no que con-

cerne: (a) à fidelidade da palavra empenhada; (b) à não frustração da confiança da outra parte; (c) à utilização da diligência necessária para alcançar o objeto da prestação; e (d) à ação com equidade nos casos em que a avença exigir colaboração mútua.³⁷ No conteúdo material desse dever está o mandamento de que as partes devem adotar todas as medidas necessárias para que os direitos e deveres sejam fielmente cumpridos. Se as partes não se esforçam para cumprir o contrato firmado, significa que quiseram estabelecer uma outra espécie de avença, disso fazendo emergir uma fraude sob a forma de simulação.

Alguém poderia suscitar, com razão, o fato de que um contratante não tem o dever legal de fiscalizar o outro e, portanto, não poderia vir a sofrer as conseqüências das ações ou omissões ilícitas praticadas pelo outro. No caso aqui examinado, todavia, essa consideração não pode ser feita, afinal, as partes, num contrato, assumem o dever de zelar por sua boa e fiel execução e, portanto, é esse mesmo contrato que lhe impõe o dever de devida diligência.

A questão do pagamento feito diretamente ao sócio pode ser contornada se existirem provas da existência de um contrato de mandato por meio do qual o sócio recebe os recursos por conta e ordem da sociedade prestadora dos serviços.

O agir por conta e ordem de outrem pode decorrer da lei ou de negócio firmado entre particulares no âmbito da autonomia privada. Nesse sentido, o ordenamento jurídico prevê a celebração do contrato de mandato, delineado no artigo 653 do Código Civil de 2002, que apresenta o seguinte enunciado:

Art. 653. Opera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato.

37. LARENZ, Karl. *Derecho de obligaciones*, t. 1. Madri: ERDP, 1958, p. 20-21. Sobre a influência da boa-fé nos deveres anexos, vide: SILVA, Clóvis V. do Couto e. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p.40-1.

Discorrendo sobre as características e efeitos jurídicos do contrato de mandato, o ilustre Orlando Gomes,³⁸ afirma:

O mandato é a relação contratual pela qual uma das partes se obriga a praticar, por conta de outra, um ou mais atos jurídicos. O contrato tem a finalidade de criar essa obrigação e regular os interesses dos contratantes, formando a *relação interna*, mas, para que o mandatário possa cumpri-la, é preciso que mandante lhe outorgue o *poder de representação*. (grifos no original)

Segundo a doutrina de Maria Helena Diniz,³⁹ no contrato de mandato, em face da outorga de representação, o mandatário age em nome e por conta do mandante, *verbis*:

É uma representação convencional, em que o representante pratica atos que dão origem a direitos e obrigações que repercutem na esfera jurídica do representado. Realmente, o mandatário, como representante do mandante, fala e age em seu nome e por conta deste. Logo, é o mandante quem contrai as obrigações e adquire os direitos como se tivesse tomado parte pessoalmente no negócio jurídico.

O mandatário assume a obrigação de agir em nome do mandante “com o necessário zelo e diligência, transferindo-lhe as vantagens que em seu lugar auferir, prestando-lhe afinal, contas de sua gestão”.⁴⁰

Conforme é possível perceber, no contrato de mandato é essencial a ação de uma pessoa, individual ou coletiva, que age em nome do mandante. Desse modo, quem recebe algum valor em decorrência do contrato de mandato não adquire rendimento porquanto os valores não se integram ao seu patrimônio a título definitivo, como elemento positivo. Os valores recebidos caracterizam-se como dividas perante o outorgante do mandato.

38. *Contratos*, 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 347.

39. *Tratado teórico e prático dos contratos*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 333-4.

40. RODRIGUES, Silvio. *Direito civil*, 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 279.

A existência do mandato deve ser provada em cada caso. A prova, de acordo com os termos do artigo 653 do Código Civil, é a procuração.

Por fim, cabe aduzir que a falta de contrato formalmente escrito não constitui, por si só, elemento indicativo de fraude. Os contratos podem ser tácitos, salvo determinação legal em contrário: desse modo, outros elementos (recibos de pagamentos, relatórios etc.) é que servirão de prova.

7. Conclusões

Diante de todo o exposto, com base na lei e no Direito, na jurisprudência e na doutrina, estamos convictos de que não ofende a legislação tributária a contratação de pessoa jurídica que presta serviços de caráter personalíssimo. Afinal, o ordenamento jurídico brasileiro admite a constituição de *sociedade simples* para prestação de serviços dessa natureza e não exige, para tanto, a existência de empresa, formada pela combinação de recursos físicos, humanos e financeiros.

O artigo 129 da Lei nº 11.296/05, que tem nítido caráter interpretativo – e, por isso, tem aplicação retroativa aos fatos anteriores à sua vigência – reafirma essa possibilidade e retira definitivamente das autoridades fiscais o poder de desconsiderar a personalidade jurídica das prestadoras de serviços e exigir contribuições previdenciárias das tomadoras dos serviços. Após o advento da citada Lei, a desconsideração da personalidade jurídica, para esse fim, só pode ser lavada a afeito após o pronunciamento de autoridade judicial. Também em decorrência desse preceito, se as autoridades fiscais entenderem que há, em cada caso, a configuração de vínculo de emprego sujeito às leis trabalhistas, deverá – antes de tudo – obter um pronunciamento judicial acerca da existência do suposto vínculo.

De qualquer modo, as tomadoras dos serviços devem atentar para o fato de que pode estar caracterizada fraude nos casos em que os documentos apresentados para provar a existência real ou tácita do contrato não forem fiéis aos fatos efetivamente praticados.

BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS – DISTINÇÃO ENTRE RECEITA E FATURAMENTO

Ives Gandra da Silva Martins
Fátima Fernandes Rodrigues de Souza
Cláudia Fonseca Morato Pavan

Está o STF examinando diversos recursos extraordinários sobre se poderia ou não a Lei nº 9.718/98 ter incluído, como base de cálculo do PIS e da COFINS a *receita*, nada obstante apenas a Emenda Constitucional nº 20/98 ter introduzido, como hipótese de imposição, tal acréscimo, ao artigo 195, inciso I, da CF.

Qualquer que seja a decisão da Suprema Corte quando for publicada esta Revista, caso haja alguma decisão até lá, pretende-se trazer à reflexão dos leitores da dialética algumas considerações de natureza exclusivamente jurídica e não aquelas que, normalmente, são brandidas pelos erários para impactar os Tribunais Superiores, ou seja, da necessidade de se ter cada vez mais receita para enfrentar o contínuo e crescente aumento de despesas.

Começemos com a Lei nº 9.718/98. Esta, desprezando tanto o sentido comum das palavras quanto o sentido técnico, já consagrado pela jurisprudência do STF, pretendeu alcançar, por meio do PIS e da COFINS, a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, realidade contábil que extrapola a competência constitucionalmente limitada pelos artigos 195, I, – na redação vigente à época de sua edição – e 239, da CF, segundo os quais essas exações só podem incidir sobre o faturamento.

O Supremo Tribunal Federal reconhece a distinção entre faturamento e receitas. Tanto assim o é que, quando da análise do artigo 28 da Lei nº 7.738/89, que previa a incidência do FINSOCIAL sobre a receita bruta das empresas, a constitucionalidade desse dispositivo foi declarada *desde que o termo receita bruta fosse equiparado a faturamento*.

Alterando conceitos e institutos de direito privado utilizados pela Constituição Federal para definir competências tributárias, o

Legislativo pretendeu, por meio da Lei 9718/98, consagrar a interpretação da Constituição a partir da lei, e não da lei a partir da Constituição, violando o princípio da hierarquia das normas e a supremacia do estatuto supremo.

Muito embora a Constituição brasileira seja, como todas as demais constituições, um sistema aberto, *nem todas as normas constitucionais podem ser encaradas como normas abertas; há, também, as chamadas normas constitucionais densas.*

O constituinte previu, no artigo 195, I, CF – na redação original – a possibilidade de o legislador federal instituir contribuição social sobre o faturamento. *Essa previsão não outorga ao legislador ordinário qualquer margem de liberdade para alcançar outras receitas por meio dessa exação, que não aquelas que se revestem da natureza de faturamento. Trata-se de uma norma densa e não, de uma norma aberta, cuja concretização caberia ao legislador infraconstitucional.*

Tanto assim o é que, quando do julgamento da ADC 01, o Pretório Excelso consignou, ainda que *en passant*, a possibilidade de a contribuição ao Cofins ser instituída por lei ordinária, dispensando-se a edição de lei complementar – que se faria necessária para definir fato gerador, contribuinte e base de cálculo, a teor do artigo 146, III, a, CF –, *pois o artigo 195 I da Constituição Federal já apresentaria densidade suficiente para ser regulamentado por mera legislação ordinária.*

Essa jurisprudência foi, posteriormente, repetida, quando do julgamento do RE nº 138284-8/CE, no qual se discutia a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, que criara a contribuição social sobre o lucro líquido. Restou assentado pelo Plenário daquele Eg. Tribunal, que “as contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar”.

A razão de ser desse entendimento jurisprudencial é que o artigo 195 (incisos I, II e III, CF) é norma constitucional densa, que não deixa ao legislador ordinário margem de discricionariedade para eleger a base de cálculo, o contribuinte e o fato gerador dessas contribuições.

A esse respeito, confira-se trecho do voto do E. Min. Marco Aurélio, proferido quando do julgamento do RE nº 166.772-9/RS (DJ 166.772-9), acatado pelo Plenário:

A esta altura, cabe indagar: a Constituição de 1988 repetiu a liberdade atribuída ao legislador, no campo ordinário, pelas Cartas pretéritas?

A resposta já foi dada por esta Corte no julgamento dos recursos extraordinários que versaram sobre a matéria. O artigo 195 da Lei Básica de 1988 introduziu no cenário jurídico-constitucional nova forma de disciplina do tema. Ao contrário do que ocorreu com as Constituições anteriores, a partir da de 1934, não se teve apenas a revelação do triplice custeio. *Mediante os incisos I, II e III, previu-se, em rol inegavelmente numerus clausus, exaustivo, e não simplesmente exemplificativo*, que a seguridade social seria financiada pelas contribuições dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; dos trabalhadores e sobre a receita de concursos e prognósticos. Pois bem, esses parâmetros, em termos de possibilidade da regência por lei ordinária, mostram-se absolutos. Fora dessas hipóteses explicitamente contempladas, obstaculizou-se a possibilidade de – respeito – via lei ordinária, serem estabelecidas novas contribuições. (grifos nossos)

Ainda que fosse possível classificar o artigo 195, I, CF, como norma constitucional aberta, não seria deferido ao legislador ordinário, a pretexto de densificar esse dispositivo constitucional, pretender alcançar, a título de tributar o faturamento, *receitas que não se inserem nessa realidade contábil/financeira, sob pena de restarem feridos os princípios da segurança jurídica, supremacia e rigidez constitucional*.

De fato, o cidadão brasileiro tem, na Constituição Federal, a previsão exaustiva de quais imposições tributárias que podem ser exigidas. Ao ler a Constituição Federal, o contribuinte sabe que o seu faturamento pode ser alcançado pela COFINS (art. 195 I) e pelo PIS (art. 239), do que deflui a certeza de que as receitas financeiras e outras receitas, que são totalmente estranhas ao conceito de fatura, estarão a salvo dessa exigência e poderão ser realocadas com liberdade.

A conclusão de que o termo *faturamento*, adotado pelo constituinte, pode ser interpretado de maneira extensiva para nele inserir a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil – como o fez a Lei nº 9.718/98 – acarreta *inversão da hierarquia normativa*, em detrimento da rigidez constitucional e lesão irreparável ao princípio da segurança jurídica, corolário do Estado de Direito.

A interpretação de termos constitucionais, quando se referem a noções técnicas, não pode se distanciar do sentido próprio que essas expressões detêm intrinsecamente, pois, do contrário, restaria violentada a consciência jurídica nacional.

É nesse sentido a jurisprudência da Máxima Corte, conforme demonstrado a seguir:

a) RE nº 166772-9/RS, DJ 16.12.1994, Rel. E. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno:

EMENTA: INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. *Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta escorai a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a conformação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar descabe 'inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que 'conviria' fosse ela perseguida' – Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele.*

CONSTITUIÇÃO – ALCANCE POLÍTICO – SENTIDO DOS VOCÁBULOS – INTERPRETAÇÃO. *O conteúdo político de uma Constituição não é condizente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios". (grifos nossos)*

b) Voto do E. Min. Marco Aurélio:

[...] Já se disse que 'as questões de nome são de grande importância, porque, elegendo um nome ao invés de outro, torna-se rigorosa e não suscetível de mal-entendido uma determinada linguagem. A purificação da linguagem é uma parte essencial da pesquisa científica'. Realmente, *a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se da colocação, em plano secundário, de conceitos consagrados, buscando-se homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais.* O artigo 195, não há a menor dúvida, atribui a toda a sociedade o financiamento, de forma direta e indireta, da seguridade social, fazendo-o, no entanto, em termos que têm como escopo maior a segurança na vida gregária. Ora, além das contribuições nele enumeradas, outras somente podem vir à baila via lei complementar, consoante previsto no § 4º do citado artigo e já sedimentado por força dos precedentes desta Corte anteriormente referidos.

[...]

Já disse, linhas atrás, que *está em tela uma ciência. Assim enquadrado o Direito, o meio justifica o fim, mas não este àquele. Compreendo as grandes dificuldades de caixa que decorrem do sistema de seguridade social pátrio. Contudo, estas não podem ser potencializadas, a ponto de colocar-se em plano secundário a segurança, que é o objetivo maior de uma Lei Básica, especialmente no embate cidadão-Estado, quando as forças em jogo escorrem em descompasso.* Atente-se para a advertência de Carlos Maximiliano, isto a dosar-se a carga construtiva, cuja existência, em toda interpretação, não pode ser negada:

'Cumpre evitar não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro, ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pen-

dores, entusiasmos e preconceitos' (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 2. ed. Porto Alegre: Globo, 1933, p. 118).

E realmente assim o é. Conforme frisado por Celso Antônio Bandeira de Melo, não cabe, no exercício da arte de interpretar, inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que *conviria* fosse ela perseguida – parecer inédito.

As remunerações pagas a administradores e autônomos não estão compreendidas no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Se antes da Carta de 1988 era possível a disciplina mediante lei ordinária, isto ocorreria frente a norma geral que apenas consagrava a triplíce fonte de custeio. A partir de 1988, a previsão explícita e fechada sobre a incidência das contribuições devidas pelos empregadores, considerados o faturamento, o lucro e a folha de salários, a introdução de uma nova contribuição somente poderia vir à baila pelo mecanismo imposto em face da remissão do § 4º do artigo 195 ao artigo 154, inciso I. (grifos nossos)

c) Voto do E. Min. Celso de Mello:

As expressões *empregador, salários e empregado*, Sr. Presidente, refletem noções conceituais largamente consolidadas no plano de nossa experiência jurídica. Desse modo, e não obstante o sentido comum que se lhes possa atribuir, esses conceitos encerram carga semiológica que encontra, no discurso normativo utilizado pelo legislador constituinte, plena correspondência com o seu exato, técnico e jurídico significado, do qual *não pode* o legislador ordinário divorciar-se ao veicular a disciplina de qualquer espécie tributária, sob pena de transgredir o comando inscrito no art. 110 do Código Tributário Nacional [...].

[...]

Desse modo, tratando-se de contribuição social com fonte de custeio *não* indicada diretamente pela própria Constituição, a regência do tema em exame reclamava – ante a expressa determinação inscrita na cláusula final do art. 195, § 4º, da Carta Política – a edição de lei complementar como instrumento da válida e legítima instituição da exação tributária em causa. (grifos no original)

d) Voto do E. Min. Sepúlveda Pertence:

Não me parece, Senhor Presidente, com todas as vênias, que a Constituição dê base à construção de um conceito de folha de salários, para fins de direito previdenciário, diverso do que é corrente e pacífico na área do Direito do Trabalho.

e) RE 116.121-3/SP, DJ 25.5.2001, Rel. E. Min. Octávio Gallotti, Tribunal Pleno:

EMENTA: TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. *A Supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.*

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponho o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. *Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir locação de serviço com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional.* (grifos nossos)

f) Voto do E. Min. Marco Aurélio:

Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário Nacional o seguinte preceito:

Art. 110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita.

[...]

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, enfim (sic), a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho dos interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários. (grifos nossos)

g) Voto do E. Min. Celso de Mello:

Cumprе assinalar, por necessário, *especialmente* em face das considerações expostas, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, *não pode* alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.

Vêja-se, pois, que, para efeito de definição e de identificação do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, "faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial [...]" (omissis), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar, ao instituto da locação de bens móveis, a definição que lhe é dada pelo Código Civil (art. 1.188), sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do direito tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei, consoante adverte o magistério da doutrina. (grifos no original)

h) Voto do E. Min. Sepúlveda Pertence:

Sr. Presidente, o art. 110 do Código Tributário Nacional prescreve:

[...]

Trata-se de uma disposição de valor puramente didático, expletivo: a meu ver, ele está implícito na discriminação constitucional de competências tributárias. Sem levá-lo estritamente em conta, a discriminação constitucional de competências se torna caótica, quando não ociosa. (grifos nossos)

Não há, pois, como pretender adotar o *método concretista da Constituição aberta*, teorizado na Alemanha pelo professor Peter Harbele, após tantos anos de jurisprudência firmada em sentido contrário. Isso levaria, com a devida vênia, não só a “um considerável afrouxamento da normatividade e juridicidade”¹ da Constituição, bem como abriria a porta para as ideologias, muitas vezes divorciadas do texto constitucional, com alto custo para o Estado de Direito, valor que sempre foi prestigiado por essa Corte, mesmo em momentos de crise institucional e política.

A ninguém é defeso ignorar que o texto constitucional, apesar de não ser capaz de impedir o ruir dos muros históricos na expressão cunhada por J. J. Gomes Canotilho –, deve se adaptar, tanto quanto possível, à realidade social.

Ocorre que, tratando-se do conceito de faturamento, a realidade social foi e é uma só: faturamento, quer na acepção leiga, quer na acepção que lhe atribui o direito comercial, é o fruto da venda de bens e serviços, com o qual não se confundem as receitas financeiras.

Quando o constituinte, ao especificar os fatos geradores das contribuições sociais, deixou de fora dessa competência tributária da União as receitas financeiras, o fez consciente de que essa realidade, por já sofrer inúmeras outras incidências tributárias (IR, IOF, etc), não deveria ser objeto de tributação pela COFINS e pelo PIS. Não houve qualquer mutação social que justificasse a interpretação de que a vontade do constituinte deve ser, por processos hermenêuticos, alterada.

1. BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 509.

Convém lembrar a advertência constante da jurisprudência deste Eg. Tribunal, de que “*não há como interpretar normas componentes da ordem jurídica de forma contrária aos interesses daquele a que visem proteger*” (grifos nossos) (RE 173.938/AM, DJ 22.8.1994).

A enumeração exaustiva, no artigo 195, CF, das fontes de custeio da seguridade social tem por objetivo proteger o contribuinte da sanha arrecadatória do estado em prejuízo do seu direito (fundamental) de propriedade, limitando a atuação do ente tributante. Em verdade, como reconhece o STF, “*no embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo segundo*” (grifos nossos) (RE 200.972-5, DJ 21.2.1997). Esses dispositivos não podem ser interpretados em prejuízo do contribuinte.

Note-se, ademais, que, se fosse possível, por processos hermenêuticos, inserir no termo faturamento as demais receitas da pessoa jurídica, não haveria razão de ser para a edição da EC nº 20/98 que, alterando o artigo 195, CF, conferiu nova competência tributária à União para, a partir de então, autorizá-la a instituir contribuição social sobre o faturamento ou as receitas.

Fere a razoabilidade entender que o legislador constituinte derivado se deu ao trabalho de fazer aprovar e editar a referida emenda para prever algo que já fosse decorrente da redação do artigo 195, I, CF.

A edição da EC nº 20/98 tem o significado inequívoco de que, *faturamento e receitas não se confundem, e de que, até então, não era permitida a instituição de contribuição social, tendo como fato gerador as receitas.*

Admitir que, pela teoria harbeliana do *método concretista* da Constituição aberta, que a expressão *faturamento* pode ganhar a elasticidade que o legislador desejar, inclusive de se tornar sinônimo de *receita* significa, pelo menos, reduzir a inteligência do constituinte à sua absoluta insignificância ou considerá-lo um cínico, vale dizer, que teria gasto, inutilmente, o dinheiro do contribuinte, promovendo, inclusive, audiências públicas, para concluir que o

acréscimo do vocábulo *receita* ao de *faturamento* tem expressão nenhuma. Em outras palavras, poder-se-ia ler indiferentemente o artigo 195, inciso I, da seguinte forma:

- receita ou receita;
- faturamento ou faturamento;
- faturamento ou receita; ou
- receita ou faturamento.

Em outras palavras, a aplicação do *método concretista* de liberdade quase ilimitada para os legisladores criarem elásticas soluções vernaculares, geraria não uma *exegese concretista*, mas um *poema concretista* de mau gosto, que se leria assim:

- receita ou receita;
- faturamento ou faturamento;
- faturamento ou receita; ou
- receita ou faturamento.

Como nem o poeta Valdir de Oliveira Rocha, nem um dos autores deste trabalho, não incluem o *concretismo* entre suas correntes literárias de maior preferência, também não há porque os três autores, que subscreveram este estudo, transplantarem-na para o campo do direito constitucional.

Por fim, quanto ao PIS, vale lembrar que também a Lei nº 9.718/98 – lei ordinária – não poderia ser aplicada porque a lei complementar nº 7/70 foi constitucionalizada pelo artigo 239 da CF, assim redigido:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento).

Como, de resto, entendeu o STF, por diversas oportunidades: ACO nº 580/NO, DJU 25.10.2002, p. 23; RE nº 269.091-7, DJ 1 04.8.1995, p. 22.522 e 2.252; RE nº 169.091, DJU 04.8.1995; EDRE nº 214.229-8, DJ 17.4.1998. Transcreve-se, apenas a título ilustrativo, a comparação tecida pelo E. Min. Sepúlveda Pertence entre o artigo 56, ADCT, que teria recepcionado o FINSOCIAL e o artigo 239, CF que, indo além, constitucionalizou a LC nº 7/70:

A transitoriedade do art. 56 ADCT, a meu ver, tem significado diverso: ela visou -- ao contrário do que sucedeu, por exemplo, à contribuição ao PIS, constitucionalizada no art. 239 do texto permanente da Constituição a deixar livre o legislador ordinário para adotar fórmula diversa do FINSOCIAL na instituição futura de contribuição sobre o faturamento para a seguridade social. (grifos nossos) (RE nº 150.764-1/PE, DJ 09.4.1993, Ementário 1698-08, p. 1.526, item 62 do voto).

A Lei nº 9.718, de 27.11.1998, em seu artigo 2º, alterou a base de cálculo da contribuição ao PIS devida pelas pessoas jurídicas de direito privado, alargando seu conceito para a totalidade das receitas auferidas, independentemente de sua classificação contábil.

Não poderia fazê-lo porque a Constituição Federal, ao se referir à Contribuição ao PIS, faz expressa remissão à Lei Complementar nº 7/70, constitucionalizando os seus termos como se no texto constitucional estivessem transcritos.

Para além da jurisprudência supracitada e transcrita, há decisão do Plenário deste Eg. Tribunal, proferida em controle concentrado de constitucionalidade, reconhecendo que a contribuição ao PIS foi recepcionada pela Constituição Federal, nos moldes em que instituída pela LC nº 7/70. Confira-se:

[...] o PIS/PASEP é contribuição mais do que prevista na Constituição Federal: é o único tributo regulado pela própria Constituição, mediante remissão, parcial, à lei anterior, assim, constitucionalizada

[...]

[...] a contribuição denominada PIS/PASEP encontra, no art. 239 da Constituição Federal, não apenas a sua previsão, mas a própria recep-

ção expressa e constitucionalizada de sua lei de regência. urna norma constitucional, sui generis, porque disciplina, ainda que por remição à lei anterior do tributo, só lhe alterando a destinação (STF, Pleno, ADIn nº 1.417-DF, DJ 23.3.2001, voto do E. Ministro Sepúlveda Pertence).

Diante disso, percebe-se que, por força do disposto no artigo 239 da Constituição Federal, a Lei nº 9.718/98 não poderia alterar as disposições contidas na Lei Complementar nº 7/70, *uma vez que foi alçada ao status de norma constitucional pela própria Constituição, donde decorre que a alteração daquela sistemática só poderia ter sido efetivada por meio de Emenda Constitucional, como se dá, aliás, com a CPMF, em face da constitucionalização do regime das Leis nº 9.311/96 e nº 9.539/97, a teor do artigo 75 do ADCT.*

De fato, a menos que o Congresso Nacional, no exercício do poder constituinte derivado, emende o disposto no artigo 239 da Constituição, não se pode alterar a sistemática de incidência, apuração e recolhimento do PIS, estabelecida pela Lei Complementar nº 7/70.

São essas as considerações que pretende-se trazer à reflexão dos leitores da Revista de Direito Tributário da APET.

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃOS - INTEIRO TEOR

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CABIMENTO.

RECURSO ESPECIAL Nº 850.423 - SP (2006/0040465-7)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA
RECORRENTE: COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES

ADVOGADO: FLÁVIO CANCHERINI E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: JORGE MIGUEL FILHO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESACOMPANHADA DE PAGAMENTO. PRESCRIÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

1. Não caracteriza insuficiência de fundamentação a circunstância de o aresto atacado ter solvido a lide contrariamente à pretensão da parte. Ausência de violação ao artigo 535 do CPC.

2. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

3. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada.

4. A Primeira Seção pacificou o entendimento no sentido de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Precedentes.

5. Não configurado o benefício da denúncia espontânea, é devida a inclusão da multa, que deve incidir sobre os créditos tributários não prescritos.

6. Recurso especial provido em parte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, por maioria, vencido o Sr. Ministro Luiz Fux, dar parcial provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, José Delgado, Eliana Calmon e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão. Brasília, 28 de novembro de 2007 (data do julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 850.423 - SP (2006/0040465-7)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE: COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES

ADVOGADO: FLÁVIO CANCHERINI E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: JORGE MIGUEL FILHO 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 Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado:

“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. Imposto declarado e não pago. A presunção de liquidez e certeza da Certidão da Dívida Ativa não restou elidida pela executada. Inconstitucionalidade da majoração da alíquota do ICMS, de 17% para 18%, em razão da sua vinculação a fim específico. Prescrição afastada. Inexistência da hipótese de afastamento da multa por denúncia espontânea. Multa moratória reduzida a 20% (art. 87 da Lei n.º 6.374/89, com redação dada pela Lei n.º 9.399/96). Sucumbência recíproca. Recurso parcialmente provido” (fl. 184).

Os embargos declaratórios a seguir opostos foram rejeitados. Nas razões do especial, a recorrente aponta, além de dissídio pretoriano, ofensa aos artigos 535, I e II, do Código de Processo Civil-CPC, asseverando:

“De fato, quanto ao argumento de que estaria prescrita parcela do crédito executando, o v. acórdão que julgou a apelação se limitou a dizer laconicamente que a prescrição não teria ocorrido em razão

de os créditos fazendários terem sido constituídos em 1996, ano antes do despacho que ordenou a citação da Recorrente. Veja-se, portanto, que o acórdão em foco não demonstrou em nenhum momento por que concluiu dessa maneira, deixando de ferir a tese exaustivamente aventada pela Recorrente.

No que toca ao outro argumento da Recorrente, o Tribunal paulista também não empreendeu maiores elucubrações, aduzindo simplesmente que denúncia espontânea e ‘autolancamento’ não se confundem, eis que, enquanto o último se refere a uma atividade do contribuinte sujeita a posterior homologação, a denúncia, por sua vez, deve se referir a uma infração já praticada, desconhecida da Fazenda” (fls. 137-138).

No mérito, apontou violação dos arts. 150 e 174 do CTN em face da prescrição, porquanto os créditos foram definitivamente constituídos com as declarações realizadas entre dezembro de 1991 e julho de 1992, e o despacho que ordenou a citação na execução fiscal data de 25 de setembro de 1997, portanto, prolatado mais de cinco anos após a constituição definitiva do crédito tributário.

Alega, ainda, contrariedade ao art. 138 do CTN, pois entende deva ser excluída a multa de mora em razão da denúncia espontânea do débito.

Contra-razões às fls. 385-393.

Os autos vieram a esta Corte em face de provimento dado a agravo de instrumento.

Na sessão de 15 de março de 2007, a Turma, em questão de ordem suscitada pela Ministra Eliana Calmon, decidiu, por unanimidade, afetar o feito à Primeira Seção, nos termos do art. 14, II, do RISTJ, com o cancelamento dos votos já proferidos.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 850.423 - SP
(2006/0040465-7)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESACOMPANHADA DE PAGAMENTO. PRESCRIÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

1. Não caracteriza insuficiência de fundamentação a circunstância de o aresto atacado ter solvido a lide contrariamente à pretensão da parte. Ausência de violação ao artigo 535 do CPC.
2. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.
3. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada.
4. A Primeira Seção pacificou o entendimento no sentido de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Precedentes.
5. Não configurado o benefício da denúncia espontânea, é devida a inclusão da multa, que deve incidir sobre os créditos tributários não prescritos.

6. Recurso especial provido em parte.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Na sessão de 15.03.07, a Segunda Turma, em questão de ordem, decidiu afetar este recurso especial à Primeira Seção. Na oportunidade, a Ministra Eliana Calmon expôs preocupação com o fato de os doutrinadores de Direito Tributário virem afirmando que esta Corte eliminou a possibilidade de haver denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação nas hipóteses em que, declarada a dívida, o contribuinte efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Afirmou, ainda, que o atraso no pagamento não se confunde com inadimplência. Feita esta observação, passo ao exame do apelo.

Analiso a alegação de ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil.

A recorrente afirma que o Tribunal *a quo* analisou de modo superficial as questões referentes à prescrição e ao afastamento da denúncia espontânea na hipótese de tributo já declarado. Nesse sentido, transcrevem-se excertos de suas razões recursais:

“De fato, quanto ao argumento de que estaria prescrita parcela do crédito exequendo, o v. acórdão que julgou a apelação se limitou a dizer laconicamente que a prescrição não teria ocorrido em razão de os créditos fazendários terem sido constituídos em 1996, ano antes do despacho que ordenou a citação da Recorrente. Veja-se, portanto, que o acórdão em foco não demonstrou em nenhum momento por que concluiu dessa maneira, deixando de ferir a tese exaustivamente aventada pela Recorrente. No que toca ao outro argumento da Recorrente, o Tribunal paulista também

não empreendeu maiores elucubrações, aduzindo simplesmente que denúncia espontânea e 'autolancamento' não se confundem, eis que, enquanto o último se refere a uma atividade do contribuinte sujeita a posterior homologação, a denúncia, por sua vez, deve se referir a uma infração já praticada, desconhecida da Fazenda" (fls. 137-138).

Não merece guarida a pretensão recursal. O aresto recorrido restou devidamente fundamentado, tendo analisado as questões suscitadas de maneira suficiente. A Corte de origem foi explícita em rechaçar a prescrição e a denúncia espontânea. Nessa linha, confirmaram-se fragmentos do voto condutor do acórdão recorrido:

"(...) Ao que desponta dos autos, discute-se a exigência de imposto declarado pelo próprio contribuinte e não pago. Nas hipótese de autolancamento ou lançamento por homologação é dispensável o procedimento administrativo, devendo o sujeito passivo antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade (CTN, art. 150).

(...)

De outra parte, observe-se que não ocorreu a decadência nem a prescrição. Como bem salientado nas contra-razões ao recurso de apelação, 'os créditos fazendários sub judice foram definitivamente constituídos em 1996, as ações de execução foram ajuizadas entre agosto de 1996 e janeiro de 1997, e os despachos que ordenaram a citação datam destes mesmos meses' (fls.s 125)" - fls. 185-186.

Como se sabe, não caracteriza insuficiência de fundamentação a circunstância de o aresto atacado ter solvido a lide contrariamente à pretensão da parte, em outras palavras, sem reconhecer a pres-

crição e a denúncia espontânea. Assim, não restou violado o art. 535 do CPC.

No mérito, preenchidos os requisitos, conheço do recurso.

Versa o apelo sobre o termo inicial do prazo de prescrição para a ação de cobrança de tributo declarado e não pago pelo contribuinte.

Sobre o tema, o juiz de piso asseverou o seguinte:

"De se repelir ainda a alegação de prescrição referente aos meses de novembro e dezembro de 1991 e abril a junho de 1992, exigidas nos feitos n. 2.025/96, 2.281/96 e 65/97, vez que a data dos despachos que ordenaram a citação foi de 25 de setembro de 1997, conjuntamente, no feito de n. 2.017/96.

Efetuada a declaração do imposto por meio de GIA, há seu lançamento pelo próprio contribuinte, que depende de homologação da entidade arrecadadora, que, caso entenda que o lançamento tenha sido feito erroneamente, tem o poder de revisá-lo. Tal revisão deve se dar no prazo de cinco anos, sob pena de, em não o fazendo a autoridade tributante, ser o crédito homologado tacitamente na forma declarada pelo contribuinte, nos termos determinados pelo art. 150 do Código Tributário Nacional.

Homologado tacitamente o crédito tributário, portanto, dentro de cinco anos da declaração do contribuinte, passa então a fluir o prazo prescricional para sua cobrança, de mais cinco anos.

Como esclarecido pela própria embarcante, há cobrança na espécie de competências diversas a partir de novembro de 1991, sendo tacitamente homologados tais créditos, portanto, em 1997, data de sua constituição definitiva e em que se iniciaria o prazo prescricional de cinco anos. Por conseguinte, a partir de então fluiu o prazo prescricional para a propositura da execução. E sendo propostas as

ações em 1997, de plena exigibilidade o crédito tributário.

Assim, não há que se falar, de qualquer forma, tenha havido prescrição do crédito tributário" (fls. 79/80).

O Tribunal de origem, ao apreciar o recurso de apelação, manteve a sentença quanto à contagem do prazo prescricional nos seguintes termos:

"Ao que desponta dos autos, discute-se a exigência de imposto declarado pelo próprio contribuinte e não pago. Nas hipóteses de autolançamento ou lançamento por homologação é dispensável o procedimento administrativo, devendo o sujeito passivo antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade (CTN, art. 150).

(...)

De outra parte, observe-se que não ocorreu a decadência nem a prescrição. Como bem salientado nas contra-razões ao recurso de apelação, 'os créditos fazendários *sub judice* foram definitivamente constituídos em 1996, as ações de execução foram ajuizadas entre agosto de 1996 e janeiro de 1997, e os despachos que ordenaram a citação datam destes mesmos meses' (fls. 125)" - fl. 186 do acórdão.

Como se observa, as instâncias ordinárias firmaram o entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo declaração do contribuinte, o prazo prescricional somente começa a fluir depois de transcorridos os cinco anos de que dispõe a Fazenda Pública para homologar a declaração.

A tese firmada no aresto recorrido não encontra aceitação nesta Corte.

Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a

declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito pelo Fisco.

Nesse passo, se não houver pagamento no prazo, o valor declarado pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, que assumiu a iniciativa e declarou o crédito fiscal por ele reconhecido.

A declaração do sujeito passivo "constitui" o crédito tributário relativo ao montante informado, tornando dispensável o lançamento.

Partindo-se dessa premissa, sendo possível a inscrição do crédito em dívida ativa, para a cobrança executiva, no caso de não haver o pagamento na data do vencimento, deve ser considerado como marco inicial para a contagem do prazo prescricional de cinco anos a data estabelecida como vencimento do tributo constante da declaração (art. 174 do CTN).

Nesse sentido há precedentes de ambas as Turmas de Direito Público, como se observa dos seguintes julgados: REsp 281.867/SC, Rel. Min. Peçanha Martins, DJU de 23.05.03, REsp 433.693/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJU de 02.05.05 e REsp 650.241/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 20.12.04.

O termo inicial do lustro prescricional, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária constante da declaração. No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo

não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o prazo prescricional da pretensão de cobrança nesse período.

No caso, as parcelas do ICMS que se alegam prescritas foram declaradas de dezembro de 1991 a julho de 1992.

Embora não conste nos autos a data exata de vencimento das obrigações tributárias declaradas - mas apenas a data da respectiva declaração -, o prazo máximo fixado nas legislações de regência não ultrapassa trinta dias.

Assim, como a última parcela foi declarada em julho de 1992, o vencimento, se muito, ocorreu no final de agosto de 1992, a partir de quando começou a correr o prazo prescricional. Como o despacho que ordenou a citação é de 25 de setembro de 1997, como firmado nas instâncias ordinárias, houve prescrição de todas as parcelas vencidas antes dos cinco anos que antecederam esta data.

Por fim, examino a questão da denúncia espontânea.

Como visto, em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e a falta de pagamento da exação no vencimento, fica elidida a necessidade da constituição formal do crédito pelo Fisco quanto aos valores declarados.

Se não houver pagamento no prazo ou se o contribuinte paga menos do que declarou, o valor declarado pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, que assumiu a iniciativa e declarou o crédito fiscal por ele reco-

nhecido. A declaração do contribuinte "constitui" o crédito tributário relativo ao montante informado e torna dispensável o lançamento.

Assim, a simples declaração da dívida, desacompanhada de pagamento tempestivo, afasta o benefício da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

Qualquer das teses a ser adotada traz, em consequência, um grande "desconforto" jurisprudencial. Se ficarmos com a orientação hoje aceita neste Colegiado, de que não se configura a denúncia espontânea, criamos a seguinte situação: o contribuinte que declarou não terá direito ao benefício, mas aquele que deixou de declarar, assumindo posição mais gravosa em relação ao Fisco, terá direito de pagar o crédito com a exclusão da multa moratória.

Por outro lado, se retrocedermos às primitivas decisões das Turmas de Direito Público, que entendiam configurada a denúncia espontânea, nos afastamos da necessária coerência que deve alinhar os precedentes desta Seção.

Se a declaração do contribuinte elide a necessidade de formal constituição do crédito tributário, tanto assim que a Fazenda, após o vencimento, já pode inscrever o crédito em dívida ativa e iniciar o processo de cobrança judicial em caso de inadimplemento, não é razoável admitir que o benefício da denúncia espontânea seja aplicado em situações como esta, em que já constituído o crédito fiscal.

O art. 138, parágrafo único, do CTN exige, como requisito da denúncia espontânea, que não tenha sido iniciado "qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionadas

com a infração". Feita a declaração pelo contribuinte, esgotou-se a atividade administrativa de constituição do crédito, não havendo mais espaço para a denúncia espontânea.

Como ambas as teses trazem certas inconsistências, é preferível manter a orientação assentada neste Colegiado, em razão do princípio da segurança jurídica e da função uniformizadora deste Tribunal.

Em pesquisa à jurisprudência, verifica-se que a Primeira Turma foi pioneira em adotar a tese atual:

"TRIBUTÁRIO - AUTO LANÇAMENTO - TRIBUTO SERODIAMENTE RECOLHIDO - MULTA - DISPENSA DE MULTA (CTN/ART.138) - IMPOSSIBILIDADE.

- Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o Art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso" (REsp 180.918/ SP; Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 14.02.00);

"TRIBUTÁRIO - CRÉDITO - CONSTITUIÇÃO - LANÇAMENTO - NOTIFICAÇÃO - DECLARAÇÃO - EXIGIBILIDADE - MULTA - CORREÇÃO MONETÁRIA

A constituição definitiva do crédito tributário ocorre com o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte e não pago, não tem lugar a homologação formal, sendo o mesmo exigível independentemente de notificação prévia ou instauração de procedimento administrativo. É devida a correção monetária sobre as multas que são aplicadas sobre o montante devido.

Recurso improvido" (REsp 247562/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 29.05.00);

"TRIBUTÁRIO. ICMS. DÉBITO DECLARADO EM GIA E NÃO PAGO. DESNECESSIDADE DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. AUSÊNCIA DE NULIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSIÇÃO DE MULTA DEVIDA. CABIMENTO DE VERBA HONORÁRIA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO. ACÓRDÃO HARMÔNICO COM A JURISPRUDÊNCIA DESTE SODALÍCIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 83. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO.

1. No caso do ICMS, "tributo sujeito a lançamento por homologação, ou autolanzamento, que ocorre na forma do artigo 150, do citado Diploma legal, a inscrição do crédito em dívida ativa, em face da inadimplência da obrigação no tempo devido, não compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo, pois dispensável a homologação formal, sendo o tributo exigível independentemente de procedimento administrativo fiscal."

2. Apenas se configura a denúncia espontânea quando, confessado o débito, o contribuinte efetiva, incontinenter, o seu pagamento ou deposita o valor referente ou arbitrado pelo juiz. No caso dos autos, a recorrente não demonstrou ter efetivado pagamento restringindo-se, apenas, a declaração, através de GIA, do débito existente. Assim, impõe-se a aplicação da multa.

3. São devidos honorários advocatícios nos Embargos à Execução, que é ação distinta da Executiva Fiscal.

4. Acórdão que não merece reforma pois em sintonia com a jurisprudência consolidada neste Sodalício. Aplicação da Súmula 83/STJ.

5. Recurso Especial a que se nega seguimento" (REsp 254.296/RS, Rel. Min. José Delgado, DJU de 25.09.00);

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

1. Não há contradição em acórdão cujas premissas estão em harmonia com a parte dispositiva por ele assumida.
2. Não há configuração da denúncia espontânea após o contribuinte ter declarado e liquidado com atraso o seu débito perante a Administração Pública, em face de lançamento por homologação de ICMS.
3. No caso, tem-se a figura do autolancamento que, por ser concretizado pelo contribuinte, só será desconstituído por ação fiscal.
4. Embargos de declaração rejeitados” (EDcl no AgRg no REsp 302.928/SP, Rel. Min. José Delgado, DJU de 04.03.02);

“Processual Civil. Agravo. Denúncia Espontânea. Art. 138, CTN.

1. Tratando-se de débito declarado e não pago pelo contribuinte, torna-se despicenda a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal. Assim, como o artigo 138, do CTN, condiciona a denúncia espontânea a tributos cujo fato gerador não seja de conhecimento do Fisco, bem como ao depósito do principal e juros, não se aplica ao caso em tela, sendo devida a multa moratória.
2. Precedentes jurisprudenciais.
3. Agravo provido” (AgRg no REsp 326.160/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU de 07.10.02);

“TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA. MULTA MORATÓRIA. INCIDÊNCIA. Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam

a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes” (AgRg no REsp 463.050/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 05.05.03);

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL AUTÔNOMO NO ACÓRDÃO DO TRF QUE JUSTIFIQUE A EXIGÊNCIA DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). NÃO-CARACTERIZAÇÃO, NOS CASOS EM QUE A CONFISSÃO DO DÉBITO É SEGUIDA DE PEDIDO DE PARCELAMENTO, BEM ASSIM NAS HIPÓTESES EM QUE O CONTRIBUINTE EFETUA FORA DO PRAZO O PAGAMENTO DE TRIBUTO POR ELE MESMO DECLARADO.

1. A menção ao art. 150, II, da Constituição Federal consubstancia mera explicitação de interpretação conforme à Constituição da norma contida no art. 138 do CTN, não se caracterizando como fundamento autônomo, apto a sustentar, por si só, o comando emitido pelo acórdão, razão pela qual não incide o entendimento posto na Súmula 126/STJ.
2. A jurisprudência dominante no âmbito do STJ firmou-se no sentido de que o benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica nos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário confessado.
3. A 1ª Turma desta Corte vem decidindo não restar caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.

4. Agravo regimental improvido” (AgRg no AgRg no REsp 533.052/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 25.02.04);

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. NÃO-CARACTERIZAÇÃO, NOS CASOS EM QUE O CONTRIBUINTE EFETUA FORA DO PRAZO O PAGAMENTO DE TRIBUTOS POR ELE MESMO DECLARADO.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, da matéria aventada no recurso especial, atrai a incidência das Súmulas 282/STF.

2. Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.

3. Recurso especial a que se nega provimento” (REsp 624.772/DF, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 31.05.04);

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA.

1. ‘Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.’ (RESP 624.772/DF)

2. ‘A configuração da ‘denúncia espontânea’, como consagrada no art. 138 do CTN não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumpri-

mento das obrigações fiscais. A extemporaneidade no pagamento do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não-pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

3. As responsabilidades acessórias automáticas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Precedentes.

4. Não há denúncia espontânea quando o crédito tributário em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento.’ (EDAG 568.515/MG)

5. Agravo regimental a que se nega provimento” (AgRg nos EDcl no REsp 499.652/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 21.03.05);

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 138 DO CTN. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO DESPROVIDO.

1. Conforme ressaltado na decisão ora impugnada, a Primeira Seção deste Pretório vem decidindo pela impossibilidade da aplicação dos benefícios da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, quando se tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados pelo contribuinte e recolhidos com atraso, sendo devida, nesses casos, a multa moratória.

2. Na hipótese em análise, o Tribunal de origem afirmou expressamente que os tributos foram declarados pelo contribuinte e pagos com atraso (fl. 116-v). Assim, para esta Corte refutar essa afirmativa, seria necessário o reexame do

conjunto probatório dos autos, o que encontra óbice na Súmula 7/STJ.

3. Agravo regimental desprovido” (AgRg no REsp 696.665/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJU de 21.09.06).

Já a Segunda Turma divergia dos precedentes colacionados. Esse órgão fracionário possuía o entendimento de que o pagamento integral em atraso de tributos, sem que tenha sido iniciado procedimento administrativo, configurava a denúncia espontânea. Nessa linha, os seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO - TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO - DÉBITO EM ATRASO - RECOLHIMENTO DO PRINCIPAL COM CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA ANTES DE QUALQUER PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 DO CTN - MULTA MORATÓRIA INDEVIDA.

1. Configura-se denúncia espontânea o recolhimento de tributo acrescido o valor principal de correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. Multa moratória indevida.

2. Prevalência da jurisprudência majoritária da Corte, apesar de recentes decisões da Primeira Turma em sentido contrário.

3. Recurso especial provido” (REsp 511.340/MG, DJU de 01.12.03).

Transcrevem-se excertos desse aresto:

“Contudo, há algumas decisões da Primeira Turma que caminharam no sentido de descaracterizar a denúncia espontânea nas hipóteses de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando houver pagamento em atraso. Os arestos exigem o pagamento da multa pelo só atraso:

‘TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA. MULTA MORATÓRIA. INCIDÊNCIA.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes’ (AGRESP 463.050/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 05/05/2003);

‘PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ATRASO DO PAGAMENTO. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 07/STJ.

1. Fundando-se o acórdão recorrido no descumprimento do ônus da prova, especificando a omissão do recorrente, para se aferir a procedência das alegações, mister proceder à interpretação de matéria de prova. Óbice da Súmula nº 07/STJ.

2. Ausência de motivos suficientes para a modificação do julgado. Manutenção da decisão agravada.

3. Agravo Regimental desprovido’ (AGA 456.434/BA, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, unânime, DJ 24/03/2003);

‘TRIBUTÁRIO - AUTO LANÇAMENTO - TRIBUTO SERODIAMENTE RECOLHIDO - MULTA - DISPENSA DE MULTA (CTN/ART.138) - IMPOSSIBILIDADE.

- Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o Art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso’ (REsp 180.918/ SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 14.02.00).

Posiciono-me no sentido da jurisprudência dominante, apesar dos recentes julgados da Primeira Turma em sentido contrário. Daí a necessidade de uniformização da jurisprudência por esta Seção.

Com estas considerações, dou, provimento ao recurso, para afastar a incidência da multa moratória.

Fica invertida a sucumbência”.

De maneira gradativa, a Segunda Turma começou a acompanhar o entendimento da Primeira. Confira-se o precedente:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ICMS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. MULTA MORATÓRIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO DO MONTANTE DEVIDO COM CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA.

1. É reiterada a orientação desta Corte no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o caso dos autos, não há configuração de denúncia espontânea com a conseqüente exclusão da multa moratória, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário

2. Entende este Tribunal ainda que se configura a denúncia espontânea e, por conseguinte, que se exclui a multa moratória, quando há a confissão do débito tributário efetivada antes de qualquer procedimento administrativo e o recolhimento, por parte do contribuinte, do montante devido monetariamente atualizado e acrescido dos juros de mora.

3. Agravo regimental não provido” (AgRg no Ag 552.088/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 03.05.04).

A questão restou pacificada na sessão de 23.06.04, no julgamento do EREsp

531.249/RS, que recebeu a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO DECLARADO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido de inadmitir a denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver declaração desacompanhada do recolhimento do tributo.

2. Embargos de divergência rejeitados” (DJU de 09.08.04).

No mesmo sentido, os seguintes arestos:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PARCELAMENTO DO DÉBITO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DISSENSO JURISPRUDENCIAL SUPERADO. SÚMULA 168/STJ. INCIDÊNCIA.

1. Firmou-se na Primeira Seção o entendimento de que o benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica aos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados e pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que de forma à vista ou parcelada. Incidência, na hipótese, da Súmula 168/STJ.

2. Agravo regimental a que se nega provimento” (AEREsp 464.645/PR, Rel. Min. Teori Zavascki, DJU de 11.10.04).

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DO DÉBITO, OU SUA QUITAÇÃO COM ATRASO. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. APLICABILIDADE DA LC Nº 104/2001. ART. 155-A DO CTN. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO. PRECEDENTES.

1. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha

sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

2. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado a quem do real, etc.

3. A jurisprudência da egrégia Primeira Seção, por meio de inúmeras decisões proferidas, dentre as quais o REsp nº 284.189/SP (Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003), uniformizou entendimento no sentido de que, nos casos em que há parcelamento do débito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do CTN.

4. A existência de parcelamento do crédito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não convive com a denúncia espontânea.

5. Sem repercussão para a apreciação dessa tese o fato de o parcelamento ou o pagamento total e atrasado do débito, ter ocorrido em data anterior à vigência da LC nº 104/2001 que introduziu, no CTN, o art. 155-A. Prevalência da jurisprudência assumida pela 1ª Seção. Não-influência da LC nº 104/2001.

6. O pagamento da multa, conforme decidiu a 1ª Seção desta Corte, é independente da ocorrência do parcelamento. O

que se vem entendendo é que incide a multa pelo simples pagamento atrasado, quer à vista ou que tenha ocorrido o parcelamento.

7. Embargos de divergência acolhidos" (EResp 629.426/PR, Rel. Min. José Delgado, DJU de 21.03.05);

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. SÚMULA 168/STJ.

1. É cediço neste Eg. STJ que: “*Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado.*” (Súmula n.º 168/STJ).

2. Deveras, pacificou-se a jurisprudência da Primeira Seção no sentido de ‘*não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente*’ (AgRg no REsp 636.064/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 05.09.2005)

3. Ressalva do relator no sentido de que a denúncia espontânea, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte a mesma à entidade fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração desses fundos líquidos.

4. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao *decisum* fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitoria, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

5. Obedecida essa *ratio essendi* do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

6. Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de *contraditio in terminis* impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar “multa”, cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.

7. À luz da lei, da doutrina e da jurisprudência, é cediço na Corte que:

I) *“Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.”* (RESP 624.772/DF);

II) *“A configuração da ‘denúncia espontânea’, como consagrada no art. 138 do CTN não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais. A extemporaneidade no pagamento do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não-pagamento do tributo,*

nem com as multas decorrentes por tal procedimento.” (EDAG 568.515/MG);

III) A denúncia espontânea não se configura com a notícia da infração seguida do parcelamento, porquanto a lei exige o pagamento integral, orientação que veio a ser consagrada no novel art. 155-A do CTN;

IV) Por força de lei, *“não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”* (Art. 138, § único, do CTN)

8. Estabelecidas as referidas premissas, forçoso concluir que:

a) Tratando-se de autolancamento, o fisco dispõe de um quinquênio para constituir o crédito tributário pela homologação tácita, por isso que, superado esse prazo, considerando o rito do lançamento procedimento administrativo, a notícia da infração, acompanhada do depósito integral do tributo, com juros moratórios e correção monetária, configura a denúncia espontânea, exoneradora da multa moratória;

b) *A fortiori*, pagamento em atraso, bem como cumprimento da obrigação acessória a destempo, antes do decurso do quinquênio constitutivo do crédito tributário, não constitui denúncia espontânea;

c) Tratando-se de lançamento de ofício, o pagamento após o prazo prescricional da exigibilidade do crédito, sem qualquer demanda proposta pelo erário, implica denúncia espontânea, tanto mais que o procedimento judicial faz as vezes do rito administrativo fiscal;

d) Tratando-se de lançamento por arbitramento, somente se configura denúncia espontânea após o escoar do prazo de prescrição da ação, contado da data da últimação da apuração a que se refere o art. 138 do CTN, exonerando-se o contribuinte da multa corresponsável.

9. Essa exegese, mercê de conciliar a jurisprudência da Corte, cumpre o postulado do art. 112 do CTN, afinado com a novel concepção de que o contribuinte não é objeto de tributação senão sujeito de direitos, por isso que “*A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*” (Art. 112, CTN). Nesse sentido: RE 110.399/SP, Rel. Min. Carlos Madeira, DJ 27.02.1987, RE 90.143/RJ, Rel. Min. Soares Muñoz, DJ 16.03.1979, RESP 218.532/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 13.12.1999.

10. Inegável, assim, que engendrada a denúncia espontânea nesses termos, revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. Memorável a lição de Ataliba no sentido de que: “*O art. 138 do C.T.N. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias)*” (Leandro Paulsen, Direito Tributário, p. 979, 6ª Ed. cit. Geraldo Ataliba in Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal, em revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, p. 29).

11. Embargos de Divergência acolhidos” (REsp 511.340/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 20.02.06).

“TRIBUTÁRIO. VOTO-VISTA EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PARCELAMENTO DE DÉBITO FISCAL.

NÃO-CARACTERIZAÇÃO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. APLICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE SUPERIOR. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA A QUE SE NEGA CONHECIMENTO.

1. Trata-se de voto-vista proferido em embargos de divergência, no qual o Relator julgou procedente o pedido do embargante para o fim de considerar caracterizada o instituto fiscal da denúncia espontânea, por haver a empresa contribuinte recolhido o total da importância devida, com juros e correção monetária, antes de o fisco exercer qualquer medida administrativa.

2. Contudo, essa exegese está em confronto com o entendimento reiteradamente empregado no âmbito da 1ª Seção desta Corte, segundo o qual, não se configura a denúncia espontânea, com a decorrente exclusão da multa de mora, quando o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o débito fiscal.

3. Nesse exato sentido, a propósito, o que fiz registrar no Resp 302.928/SP: “... apenas se configura a denúncia espontânea quando, confessado o débito, o contribuinte efetiva, incontinenti, o seu pagamento ou deposita o valor referente ou arbitrado pelo juiz”.

4. Por essas razões, divirjo da solução aplicada pelo Relator.

5. Embargos de divergência, da empresa contribuinte, a que se nega conhecimento” (REsp 504.409/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Rel.p/ acórdão José Delgado, DJU de 21.08.06).

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. PRECEDENTES. ARTIGO 138 DO CTN. MULTA MORTÓRIA. EXIGIBILIDADE.

No que toca aos tributos sujeitos ao autolancamento, segundo recente

orientação desta colenda Corte, “não há configuração de denúncia espontânea com a consequente exclusão da multa moratória, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário” (REsp 652.501/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 18.10.2004).

A tese acima esposada restou sufragada por esta colenda Primeira Seção deste egrégio Sodalício na assentada de 13.12.2004, por expressiva maioria de votos (cf. AgRg nos EAg 572.948/PR e AgRg nos EREsp 462.584/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, ambos julgados em 13.12.2004).

Embargos de divergência improvidos” (EResp 590.884/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJU de 21.08.06);

“TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - AGRAVO REGIMENTAL - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 DO CTN - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO RECOLHIDO COM ATRASO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - NÃO-CARACTERIZAÇÃO.

1. Pacificou-se na Primeira Seção desta Corte o entendimento de que em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea.

2. O exame da alegação de tratar a presente hipótese de tributo declarado tão-somente quando do seu pagamento em atraso esbarra no óbice da Súmula 7/STJ, uma vez demandar o revolvimento fático-probatório dos autos.

3. Agravo regimental improvido” (AE-RESP 721.878/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 04.09.06);

“TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - AGRAVO REGIMENTAL - PREQUESTIONAMENTO: CONCEITO E

CONFIGURAÇÃO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 DO CTN - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO RECOLHIDO COM ATRASO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - NÃO-CARACTERIZAÇÃO.

1. Configura-se o prequestionamento quando a causa tenha sido decidida à luz da legislação federal indicada, com emissão de juízo de valor acerca dos respectivos dispositivos legais, interpretando-se sua aplicação ou não ao caso concreto, não bastando a simples menção a tais dispositivos.

2. Pacificou-se na Primeira Seção desta Corte o entendimento de que em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea.

3. Agravo regimental improvido” (AgRg nos EREsp 710.558/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 27.11.06);

“TRIBUTÁRIO - PIS - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECLARAÇÃO DO DÉBITO COM PAGAMENTO INTEGRAL EM ATRASO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO-CONFIGURADA - IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA.

1. Os embargos de declaração são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omissis, contraditório ou obscuro.

2. Acórdão embargado omissis em relação à possibilidade ou não de exclusão da multa moratória, em tributos declarados e pagos em única parcela, com atraso.

3. Entendimento da Primeira Seção de que não configura denúncia espontânea a hipótese de declaração e recolhimento do débito, em atraso, pelo contribuinte, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Por conseguinte, não há a exclusão da multa moratória.

Embargos de declaração acolhidos, apenas para reconhecer a omissão, sem efeitos infringentes" (EDcl no AgRg nos EREsp 491354/PR, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 05.03.07).

A Segunda Turma, a partir dos precedentes da Seção, passou a adotar o mesmo entendimento:

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA. PAGAMENTO EM ATRASO. ARTIGO 138 DO CTN.

1. O pagamento integral em atraso de tributos, sem que tenha sido iniciado procedimento administrativo, configura, em regra, a denúncia espontânea, apta a afastar a multa moratória, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

2. Contudo, com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido de não reconhecer a ocorrência da denúncia espontânea quando houver declaração desacompanhada do recolhimento tempestivo do tributo.

3. Ademais a jurisprudência desta Corte encontra-se consolidada quanto à incidência de multa moratória na hipótese de parcelamento de débito deferido pela Fazenda Pública.

4. 'A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea' (Súmula 208/TFR).

5. Recurso especial provido" (REsp 601.280/RS, DJU de 25.10.04);

"PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. REFIS. PEDIDO DE DESISTÊNCIA. EXTINÇÃO DO PROCESSO. JULGAMENTO DO MÉRITO. ART. 269, V, DO CPC. PEDIDO EXPRESSO. TRIBUTO. LANÇAMENTO POR

HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-CABIMENTO. MULTA MORATÓRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICABILIDADE. PRECEDENTES.

1. A extinção do feito na forma do artigo 269, V, do CPC pressupõe que o autor renuncie de forma expressa ao direito sobre o qual se funda a ação.

2. Nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea e, por conseguinte, não se exclui a multa moratória. Precedentes.

3. A partir de 1º.1.1996, os juros de mora passaram a ser devidos com base na taxa Selic, consoante dispõe o art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95, não mais tendo aplicação o art. 161 c/c o art. 167, parágrafo único, do CTN.

4. O exame de matéria constitucional refoge aos limites da competência outorgada ao STJ na estreita via do recurso especial.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido" (REsp 554.221/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 06.11.06).

Sobre o tema, mencionam-se ainda: AgRg no EREsp 462.584/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 13.12.04 e REsp 770.161/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DDU de 26.09.05; AgRg no Ag 795574/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 18.12.06; EAg 621.481/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 18.12.06.

Saliente-se que, na última sessão de julgamento da Primeira Seção, a Ministra Eliana Calmon pediu vista antecipada do Agravo Regimental nos EREsp 854.398/SC, em que se discutia a denúncia espontânea em tributos sujeitos a homologação, quando o contribuinte

declara a dívida e não realiza o pagamento no prazo.

Ante o exposto, dou provimento em parte ao recurso especial.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2006/0040465-7
REsp 850423 / SP

Números Origem: 1357855905
200501351680
PAUTA: 11/04/2007
JULGADO: 11/04/2007

Relator
Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro FRANCISCO FALCÃO

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO

Secretária
Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES
ADVOGADO: FLÁVIO CANCHERINI E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR: JORGE MIGUEL FILHO E OUTRO(S)

ASSUNTO: Execução Fiscal - Embargos - Devedor

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentaram, oralmente, os Drs. LINCOLN DE SOUZA CHAVES, pela recorrente e Moacir Guimarães Moraes Filho, pelo Ministério Público Federal.

CERTIDÃO

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

“Após voto do Sr. Ministro Relator dando parcial provimento ao recurso especial, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Luiz Fux.”

Aguardam a Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, José Delgado, Eliana Calmon, João Otávio de Noronha e Teori Albino Zavascki.

Brasília, 11 de abril de 2007

Carolina Vêras
Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 850.423 - SP
(2006/0040465-7)

VOTO-VISTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO (ANTIEXACIONAL). EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. ICMS. TRIBUTO DECLARADO, MAS NÃO PAGO. DATA DA ENTREGA DA GIA. TERMO AD QUEM. DATA DA PROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ARTIGO 138, DO CTN. REQUISITOS. CONFISSÃO ANTERIOR AO INÍCIO DE PROCEDIMENTO

ADMINISTRATIVO OU MEDIDA DE FISCALIZAÇÃO. FORMA ESPECIAL. INEXISTÊNCIA. PAGAMENTO INTEGRAL. NECESSIDADE. INCIDÊNCIA DA NORMA EM QUALQUER MODALIDADE DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

1. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

"Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

2. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário.

3. Malgrado a divergência doutrinária existente, a jurisprudência pacífica desta Corte Superior perfilha a tese de que, nas hipóteses em que o lançamento se dá de ofício (seja de modo originário, seja em caráter substitutivo), o crédito tributário é considerado definitivamente constituído: (a) com a regular notificação do lançamento ao contribuinte, quando não interposto recurso administrativo; ou (b) com a regular notificação da decisão administrativa irreformável, momento em que não pode mais o lançamento ser contestado na esfera da Administração Tributária Judicante, na

qual se dá o exercício do poder de autotutela mediante o controle de legalidade da constituição do crédito tributário (Súmula 473/STF: *"A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial"*).

4. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a orientação jurisprudencial consolidada é no sentido de que, nas situações em que adimplido o dever instrumental de prestação de informações pelo próprio contribuinte (DCTF ou GIA, entre outros) sem o cumprimento da obrigação principal (pagamento antecipado), o prazo prescricional do direito de o Fisco efetuar a cobrança judicial do crédito tributário inicia-se da data da entrega do documento de formalização do crédito tributário pelo sujeito passivo, desde que inexistentes quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 500191/SP, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, publicado no DJ de 23.06.2003; REsp 851410/RS, Segunda Turma, publicado no DJ de 28.09.2006; REsp 567737/SP, Segunda Turma, publicado no DJ de 04.12.2006; e EDcl no AgRg no REsp 859597/PE, Primeira Turma, publicado no DJ de 01.02.2007).

5. Outrossim, não obstante a redação atual do parágrafo único, do artigo 174, somente arrole, como marcos interruptivos da prescrição, o despacho ordenador da citação do devedor em execução fiscal, o protesto judicial, qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor e qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhe-

cimento do débito pelo devedor, impen- de assinalar que o prazo prescricional do direito de o Fisco cobrar o crédito tributário finda-se se não houver o exercício do direito de ação no lapso quinquenal.

6. O surgimento do fato jurídico prescricional pressupõe o decurso do intervalo de tempo prescrito em lei associado à inércia do titular do direito de ação pelo seu não-exercício, desde que inexistente fato ou ato a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

7. A própria Súmula 106/STJ deixa claro que: *“Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.”*

8. Desta sorte, com o exercício do direito de ação pelo fisco, ante o ajuizamento da execução fiscal, encerra-se a inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

9. Ademais, o *Coder* Processual, no § 1º, do artigo 219, prescreve que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage ao ajuizamento do feito executivo, que deve ser empreendido no prazo prescricional.

10. Deveras, a Lei Complementar

118/2005 tem aplicação imediata aos casos em que ainda não consumado o lapso temporal, ressalvada, contudo, a declaração de inconstitucionalidade, pela Corte Especial, da expressão *“observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional”*, constante do artigo 4º, segunda parte (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

11. *In casu*, extrai-se das decisões proferidas na instância ordinária que: (a) cuida-se de créditos tributários atinentes a ICMS (tributo sujeito a lançamento por homologação), declarado e não pago; (b) o dever instrumental de entrega da Guia de Informação e Apuração - GIA, atinente aos créditos relativos aos exercícios de novembro de 1991, abril de 1992, maio de 1992, junho de 1992, e dezembro de 1991, restou adimplido pelo contribuinte, respectivamente, nas datas de 18.12.1991, 12.05.1992, 11.06.1992, 10.07.1992, e 12.02.1992, consoante explicitado na petição inicial e não contraditado pela parte contrária, nem pelas decisões prolatadas; (c) propostas as execuções fiscais entre agosto de 1996 e janeiro de 1997, o despacho que ordenou as respectivas citações se deu em 25.09.1997, as quais foram ultimadas em 25.12.1997 (data relevante no caso, em face da máxima *tempus regit actum*).

12. Deveras, entregues as GIA's nas datas acima aludidas, o marco final do prazo prescricional quinquenal deu-se, respectivamente em 18.12.1996 (declaração entregue em 18.12.1991), 12.05.1997 (declaração entregue em 12.05.1992), 11.06.1997 (declaração entregue em 11.06.1992), 10.07.1997 (declaração entregue em 10.07.1992) e 12.02.1997 (declaração entregue em 12.02.1992).

13. Destarte, tendo sido as execuções

fiscais ajuizadas entre agosto de 1996 e janeiro de 1997, não se dessume a extinção dos créditos tributários, declarados e não pagos, referentes aos exercícios de novembro de 1991, abril de 1992, maio de 1992, junho de 1992 e dezembro de 1991.

14. A pretensão executiva que se revelaria evitada pela prescrição é a atinente a novembro de 1991, sendo certo que não se esclareceu nos autos a data da propositura da respectiva execução fiscal, o que torna insindicação ao STJ, em sede de recurso especial, o revolvimento de matéria fático-probatória, ante o óbice inserto na Súmula 7/STJ.

15. À luz do artigo 138, do CTN, infere-se que a denúncia espontânea consiste na confissão do infrator acerca do ilícito tributário perpetrado, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização atinente à infração noticiada, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

16. O insigne tributarista Geraldo Ataliba, ressaltando que a tônica das modernas legislações tributárias repousa concomitantemente nas medidas coercitivas e nas suasórias (persuasivas), asseverou que o instituto da espontaneidade (hodiernamente posto de modo amplo e irrestrito) surgiu, no Direito Tributário, *“como medida oportunista, que busca a comodidade do fisco e o incremento da arrecadação, mediante a criação de um estímulo eficaz ao cumprimento espontâneo dos deveres e obrigações estabelecidos na lei fiscal”* (“Espontaneidade no Procedimento Tributário”, in Revista de Direito Mercantil nº 13, 1974, pág. 32).

17. A denúncia espontânea pressupõe infração tributária, vale dizer, inadimplemento de obrigação tributária prin-

cipal ou acessória (artigo 113, do CTN), sendo certo que onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete fazê-lo.

18. A sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. No particular, sobreleva notar que não persiste a distinção entre multa fiscal moratória e multa fiscal administrativa, uma vez que o STF cancelou a Súmula 191, segundo a qual *“inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória”*, e editou a Súmula 565, cristalizando o entendimento de que *“a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”*.

19. Outrossim, o artigo 138 não restringe, expressamente, a aplicação da denúncia espontânea às hipóteses em que o fisco efetua procedimento administrativo tendente apenas à constituição do crédito tributário (critério este adotado em julgados da Primeira Seção: AgRg nos EAG 670326/PR, publicado no DJ de 01.08.2006, e AgRg nos EREsp 638069/SC, publicado no DJ de 13.06.2005).

20. Com efeito, não se afigura escorreita a tese de que a intenção do Fisco com a denúncia espontânea seja viabilizar o aparelhamento de eventual execução fiscal, com a constituição do crédito pelo contribuinte, mediante a confissão do descumprimento da obrigação tributária acessória (entrega da DCTF ou GIA), ante a grande probabilidade de restar impune a sonegação fiscal perpetrada (tributo não declarado, nem pago), tendo em vista que o fato jurídico tributário, ensejador da relação jurídica tributária, só ganha concretude quando

o evento tributário (acontecimento no mundo dos fatos) é vertido em linguagem competente. Isto porque a própria norma excludente da responsabilidade por infração (material ou formal) exige que a denúncia seja acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido.

21. Consectariamente, dessume-se que, em caso de descumprimento da obrigação acessória ("prestar informação") e principal ("pagar o tributo"), revela-se insuficiente a mera confissão das infrações tributárias formal e substancial, sendo imperioso o recolhimento do tributo devido, o que torna despicando o exercício da ação executiva, donde se infere que o intuito da norma é mesmo assegurar o adimplemento da obrigação tributária principal, quando for este o caso.

22. Desta sorte, qualquer que seja a forma de constituição do crédito tributário (artigos 147/150, do CTN) que a legislação estabeleça, ultimado o prazo para seu recolhimento (obrigação principal) ou descumprido quaisquer dos deveres instrumentais pertinentes (obrigação acessória), enquanto não iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória tendente à persecução do adimplemento da obrigação de dar ou de fazer em sentido amplo, é autorizado ao contribuinte infrator beneficiar-se do instituto da denúncia espontânea.

23. Deste modo, antecipando-se o contribuinte a qualquer procedimento administrativo a partir do evento danoso à Fazenda (inadimplente no prazo), há denúncia espontânea com os consectários do artigo 138, do CTN, máxime porque a Administração Tributária atua ante e post facto, via fiscalização.

24. Revela-se, ainda, falaciosa a assertiva de que, nas hipóteses de tributo sujeito a lançamento por homologação

declarado e não pago, a cobrança da exação prescinde de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, o que afastaria a espontaneidade exigida pelo artigo 138, do CTN. Isto porque a própria apuração e inscrição do débito no livro de registro da dívida pública configura procedimento administrativo de controle de legalidade da constituição do crédito tributário, tendente à produção de título executivo extrajudicial (a CDA) que viabiliza a cobrança judicial da obrigação tributária principal inadimplida.

25. Por conseguinte, as limitações jurisprudenciais hoje impostas implicam em incidir a denúncia espontânea tão somente em tributos cujas ações já estão prescritas ou sem qualquer aplicação eficaz, porquanto não atende a lógica jurídico-tributária acolher a alegação de que o contribuinte que declarou não terá direito ao benefício, mas aquele que deixou de declarar, assumindo posição mais gravosa em relação ao Fisco, ostenta o direito de pagar o crédito com a exclusão da multa moratória.

26. Outrossim, a utilização da máxima *benigna amplianda, odiosa restringenda* recomenda que, na hipótese em que o texto legal contemple mais de um sentido, o exegeta opte pela interpretação conducente ao efeito mais benigno em detrimento daquela da qual advenha maior inconveniente, desde que não resulte prejuízo para terceiro.

27. Desta sorte, vencido o prazo de pagamento, qualquer que seja a forma de constituição do crédito tributário, há denúncia espontânea excludente das penalidades correspondentes. Isto porque, a figura da espontaneidade, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte a entidade

fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração dos fundos potencialmente exigíveis, como soem ser os tributos.

28. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao *decisum* fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

29. Obedecida essa *ratio essendi* do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no artigo 138, do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento (sanções premiais/sanções positivas).

30. Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que se reveste de *contraditio in terminis* impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar “multa”, cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.

31. Essa exegese, mercê de conferir coerência à jurisprudência da Corte, cumpre o postulado do artigo 112, do CTN, afinado com a novel concepção de que o contribuinte não é objeto de tributação senão sujeito de direitos, por isso que: *“A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se*

da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capituloção legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” (artigo 112, do CTN). Nesse sentido: RE 110399/SP, Relator Ministro Carlos Madeira, publicado no DJ de 27.02.1987; RE 90143/RJ, Relator Ministro Soares Muñoz, publicado no DJ de 16.03.1979; e RESP 218532/SP, Relator Ministro Garcia Vieira, publicado no DJ de 13.12.1999.

32. Inegável, assim, que, engendrada a denúncia espontânea nesses termos, revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. Sob esse enfoque, inafastável a memorável lição de Ataliba no sentido de que: *“O art. 138 do C.T.N. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias).”* (Leandro Paulsen, Direito Tributário, pág. 979, 6ª ed., cit. Geraldo Ataliba in Denúncia Espontânea e Exclusão de Responsabilidade Penal, em Revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, pág. 29).

33. Há corrente doutrinária que pugna que o instituto da denúncia espontânea não está voltado para o campo do Direito Tributário material (campo de atuação das regras da incidência tributária), mas, sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal, quando, simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime (José Antônio Minatel, no

artigo intitulado “Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos”, in Revista Dialética do Direito Tributário nº 33, junho/1998, pág. 85). Consoante a referida doutrina, “*tem sentido o artigo 138 referir-se à exclusão da responsabilidade por infrações, porque voltado para o campo exclusivo das imputações penais, assertiva que é inteiramente confirmada pelo artigo que lhe antecede*” (artigo 137), “*vazado em linguagem que destoa do campo tributário*”.

34. Entrementes, o artigo 138 é norma geral de direito tributário, dirigindo-se a quaisquer infrações à legislação tributária, sendo certo que existe, hodiernamente, dispositivo legal específico que alude aos ilícitos penais, qual seja, o artigo 34, da Lei 9.249/95, segundo o qual: “*Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.*”

35. Aliás, valiosa a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, segundo o qual: “*Ligar a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea aos ilícitos somente referidos no art. 137, seria o maior dos absurdos. Significaria perdoar as multas pela prática de ilícitos fortes e não perdoar as multas pela prática de ilícitos brandos*”(“Denúncia Espontânea - Efeitos - Interpretação do art. 138, do Código Tributário Nacional”, in Revista de Direito Público nº 32, novembro/dezembro de 1974, págs. 234/241).

36. No que pertine à necessidade ou não de forma especial para a configuração da denúncia espontânea, doutrina abalizada assinala que: (a) “*Como os pagamentos dos tributos são efetuados através de guias em que constam expressamente o*

código da receita (qual o tributo pago), a competência, o valor principal e de juros, o simples recolhimento a destempe, desde que verificada a espontaneidade, implica a incidência do art. 138, do CTN, não se fazendo necessário comunicação especial ao Fisco, pois este tomará conhecimento naturalmente. De fato, não havendo a exigência, por lei, de forma especial e contendo, a guia, os elementos necessários à identificação do tributo pago, restam satisfeitos os requisitos: informação e satisfação do débito.” (Leandro Paulsen, in Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 8ª Ed., Porto Alegre, 2006, pág. 1.056) e (b) “*A denúncia espontânea de infração não é ato solene, nem a lei exige que ela se faça desta ou daquela forma. A forma irá depender da natureza e dos efeitos da infração. Se, por exemplo, a infração consistiu em que certo contribuinte de um tributo sujeito a ‘lançamento por homologação’ (ou seja, contribuinte que tem o dever legal de recolher o tributo independentemente de qualquer providência prévia do Fisco) deixou de efetuar o pagamento no prazo legal, o modo de sanar essa infração é comparecer à repartição fiscal (ou aos bancos credenciados para receber e dar quitação do tributo) e pagar seu débito; na própria guia de recolhimento já se indicará que se trata de recolhimento a destempe, e, por isso, os juros de mora devem também ser recolhidos. Não se requerem outras providências burocráticas.*” (Luciano Amaro, in Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2004, pág. 438).

37. Outrossim, em se tratando de hipótese em que o ilícito tributário consiste no descumprimento da obrigação principal, cujo objeto independa de apuração pela autoridade administrativa, a denúncia espontânea somente se con-

figura com o pagamento integral do tributo devido acrescido dos juros de mora, donde se dessume que o recolhimento parcial da exação não enseja a benesse fiscal. Isto porque a existência de saldo devedor induz a permanência da situação de irregularidade do contribuinte infrator (Precedentes: AgRg no Ag 601499/SC, Segunda Turma, publicado no DJ de 15.05.2006; EDcl nos EREsp 488166/MG, Primeira Seção, publicado no DJ de 23.05.2005; e EREsp 477265/PE, Primeira Seção, publicado no DJ de 09.08.2004).

38. *In casu*, o próprio contribuinte, nas razões do especial, consigna que:

“No caso em tela, a recorrente entregou as guias de declaração e apuração de ICMS juntamente com o recolhimento do tributo que entendia devido (tendo em vista a liminar concedida pelo Poder Judiciário), e no que diz respeito a este recolhimento do tributo é que está sendo solicitada a exclusão da multa moratória.

Diga-se, por oportuno, que o artigo 138, do CTN, não condiciona a concessão do benefício da denúncia espontânea ao pagamento integral de todo tributo devido pelo contribuinte. (...). Portanto, o pagamento parcial do saldo devedor liquida totalmente o imposto devido em razão dos inúmeros fatos geradores ocorridos no período de apuração, embora sem a quitação de todo o saldo devedor.” (fls. 264/265)

39. Conseqüentemente, o pagamento parcial do tributo, reconhecido pelo próprio contribuinte infrator, impede a subsunção de sua conduta à norma jurídica instituidora do benefício da denúncia espontânea, razão pela qual melhor sorte não assiste ao ora recorrente.

40. Recurso especial desprovido, divergindo-se do voto do e. Relator, no que pertine à prescrição e à concepção da denúncia espontânea.

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX: Trata-se de recurso especial interposto pela COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES, com fulcro nas alíneas “a” e “c”, do permissivo constitucional, no intuito de ver reformado acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, cuja ementa restou assim vazada:

“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. Imposto declarado e não pago. A presunção de liquidez e certeza da Certidão da Dívida Ativa não restou elidida pela executada. Inconstitucionalidade da majoração da alíquota do ICMS, de 17% para 18%, em razão da sua vinculação a fim específico. Prescrição afastada. Inexistência da hipótese de afastamento da multa por denúncia espontânea. Multa moratória reduzida a 20% (art. 87, da Lei 6.374/89, com redação dada pela Lei 9.399/96). Sucumbência recíproca. Recurso parcialmente provido.”

Noticiam os autos que a ora recorrente ofereceu embargos à execução fiscal intentada pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo, nas quais se objetiva o recolhimento de diferenças de ICMS, considerado pago a destempe.

Sobreveio sentença que, preliminarmente: (a) indeferiu o pedido de suspensão do feito, “*seja pela facultatividade da reunião das causas, seja pela mera inexistência de conexão ante o julgamento da ação declaratória em primeira instância já ter se efetuado, seja por fim pela inexistência de questão prejudicial na espécie*”; (b) rejeitou a preliminar de nulidade da certidão de dívida ativa fundada na alegação de ausência de procedimento administrativo prévio à inscrição da dívida ativa, uma vez que “*se trata de débito declarado e não pago, sem qualquer prova de que a embargan-*

te tenha adotado o procedimento devido para a retificação do lançamento que ela mesma reconheceu posteriormente como *errôneo*"; (c) repeliu a alegação de prescrição referente aos meses de novembro e dezembro de 1991 e abril a junho de 1992, "*exigidas nos feitos n. 2.025/96 e 65/97, vez que a data dos despachos que ordenaram a citação foi de 25 de setembro de 1997, conjuntamente, no feito de n. 2.017/96*". Na oportunidade, o Juízo Singular consignou que "*há cobrança na espécie de competências diversas a partir de novembro de 1991, sendo tacitamente homologados tais créditos, portanto, em 1997, data de sua constituição definitiva e em que se iniciaria o prazo prescricional de cinco anos*". Concluiu que "*a partir de então, fluiu o prazo prescricional para a propositura de execução*", sendo que "*propostas as ações em 1997, de plena exigibilidade o crédito tributário*". No mérito, julgou improcedentes os embargos, por considerar: (a) que a data do recolhimento do imposto poderia ter sido alterada via decreto; e (b) que "*não houve na espécie, outrossim, denúncia espontânea da própria embargante de modo a possibilitar o afastamento da multa moratória*", uma vez que a contribuinte limitou-se a declarar e depositar o débito fiscal "*na maneira que reputava correta, sem quaisquer encargos, cujo cálculo incumbia à Fazenda, o que demonstra não tenha havido uma denúncia, mas apenas o reconhecimento da irregularidade no recolhimento do imposto sem a devida comunicação à Fazenda*".

Em sede de apelação, o Tribunal Estadual deu parcial provimento ao recurso, nos termos da ementa anteriormente reproduzida, "*para que se proceda, em primeiro grau de jurisdição, à elaboração de novo cálculo, aplicando-se ao imposto a alíquota de 17% (dezessete por*

cento), bem como para reduzir a multa moratória a 20% (vinte por cento)".

Opostos embargos declaratórios, restaram os mesmos rejeitados, uma vez não vislumbrados os vícios apontados.

Rejeitados os embargos infringentes interpostos pela Fazenda Estadual com o objetivo de fazer prevalecer o voto vencido que dava provimento à apelação em menor parte, "*tão só reduzindo a multa de mora, mas não reduzindo a alíquota do imposto, à falta de prova da não repercussão*". O relator do recurso asseverou que "*não se pode invocar o caput do artigo 166, do Código Tributário Nacional, em favor da Fazenda, porque não se trata de restituição de indébito, mas de cálculo de imposto reconhecidamente inválido, para a douta maioria, ainda a recolher*". Na oportunidade, ressaltou que "*não há como exigir que alguém recolha imposto com alíquota julgada inconstitucional*".

Nas razões do especial, sustenta a Companhia Fluminense de Refrigerantes que o acórdão hostilizado incorreu em ofensa ao artigo 535, do CPC, uma vez que, a despeito da oposição de embargos de declaração, manteve-se silente acerca do argumento de que "*parcela dos créditos exequendos estaria fulminada pela prescrição, na medida em que a recorrente apresentou a declaração dos tributos não recolhidos ao Fisco no período entre dezembro de 1991 e julho de 1992 (GIA), sendo esse o momento em que a jurisprudência pacífica dessa egrégia Corte tem por constituído o crédito tributário com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, do CTN)*". Consoante a recorrente, "*como o art. 174 do CTN dispõe ser de 5 (cinco) anos o prazo prescricional, contados da data em que o crédito se*

constituiu, está claro que ocorreu a prescrição de parte dos créditos pretendidos pela Fazenda paulista, pois o despacho que determinou a citação da recorrente nas execuções fiscais foi exarado após decorrido aquele quinquênio legal (em 25 de setembro de 1997)". Alega ainda que o órgão julgador olvidou-se de tecer considerações sobre a assertiva do contribuinte de que "o art. 138 do Código Tributário Nacional faz uma única exigência para que o contribuinte possa usufruir dos benefícios da denúncia espontânea: o recolhimento deve ter sido feito antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização". Assinala que "demonstrou que, enquanto vigorou a liminar que obteve, efetuou o pagamento do ICMS no 30º dia, pelo seu valor nominal, o que caracteriza denúncia espontânea e, portanto, exclui a multa moratória".

Outrossim, aponta como violados os artigos 150 e 174, ambos do CTN, ao deixar de acolher a preliminar de prescrição parcial dos créditos exequêndos, porquanto o "Tribunal paulista entendeu que os créditos em questão teriam se constituído em 1996, e não entre dezembro de 1991 e julho de 1992, período em que a recorrente declarou ao Fisco mediante GIA o não recolhimento do tributo". No particular, traz ainda aresto do STJ para confronto, cuja ementa restou assim vazada:

"TRIBUTÁRIO. IPI. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECLARADAS EM DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO-LANÇAMENTO. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA.

1. *Tratando-se de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) cujo*

débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.

2. *Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF), não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à "constituição do crédito tributário", in casu, constituído pela DCTF aceita pelo Fisco.*

3. *Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (artigo 150, § 4º, do CTN), incidindo a prescrição nos termos em que delineados no artigo 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, in casu, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da DCTF.*

4. *Recurso improvido.*" (REsp 389089/RS, desta relatoria, Primeira Turma, publicada no DJ de 16.12.2002)

Por fim, aduz que o acórdão regional contrariou o disposto no artigo 138, do CTN, tendo em vista que "espontaneamente, a recorrente recolheu o imposto que a recorrida reputava em atraso, antes de qualquer procedimento de fiscalização, habilitando-se" ao benefício da denúncia espontânea. Consigna que "entregou as guias de declaração e apuração de ICMS juntamente com o recolhimento do tributo que entendia devido (tendo em vista a liminar concedida pelo Poder Judiciário), e no que diz respeito a este recolhimento do tributo é que está sendo solicitada a exclusão da multa moratória".

Apresentadas contra-razões pela Fazenda Estadual, nas quais se pugna pelo não conhecimento do recurso especial, por ausência de prequestionamento (Súmulas 282 e 356, ambas do STF), por necessária reapreciação da prova produzida (Súmula 7/STJ), e por ausência de demonstração analítica do dissídio jurisprudencial apontado. No mérito, sustenta a inocorrência de violação dos dispositivos legais indicados, devendo o acórdão recorrido ser mantido por seus próprios fundamentos.

Inadmitido o recurso especial da empresa na origem, os autos ascenderam a esta Corte, por força do provimento do agravo de instrumento interposto.

O e. Ministro Castro Meira, relator do processo, deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos da seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESACOMPANHADA DE PAGAMENTO. PRESCRIÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

1. Não caracteriza insuficiência de fundamentação a circunstância de o aresto atacado ter solvido a lide contrariamente à pretensão da parte. Ausência de violação ao artigo 535, do CPC.

2. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedi-

mento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

3. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada.

4. A Primeira Seção pacificou o entendimento no sentido de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Precedentes.

5. Não configurado o benefício da denúncia espontânea, é devida a inclusão da multa, que deve incidir sobre os créditos tributários não prescritos.

6. Recurso especial provido em parte.”

Pedi vista dos autos para melhor compreensão da *quaestio iuris*.

DA ALEGADA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535, DO CPC

Primeiramente, no que concerne à apontada ofensa do artigo 535, do CPC, não merece guarida a pretensão recursal. Isto porque o Tribunal de origem se pronunciou de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos.

Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. Entendimento uníssono desta Corte:

“TRIBUTÁRIO RECURSO EM CONSULTA ADMINISTRATIVA. EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 48, § 5º, DA LEI 9430/96. ALEGATIVA DE INFRINGÊNCIA AOS ARTIGOS 535,

II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E 151, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INOCORRÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Não comete infringência ao artigo 535, II, do Código de Processo Civil o acórdão que analisa todos os pontos relevantes atinentes à solução da lide posta em julgamento. O juiz, ao expor os motivos que o levaram a decidir desta ou daquela maneira, não está subordinado a fazê-lo como quem responde a um questionário jurídico, mas sim fundamentadamente. Aliás, o decisório abordou explicitamente o artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, tema da insurgência recursal.

(...) 3. Recurso especial desprovido” (REsp 600218/RJ, Primeira Turma, Relator Ministro José Delgado, publicado no DJ de 17.05.2004)

“PROCESSO CIVIL E ADMINISTRATIVO - RECURSO ESPECIAL - ALÍNEA “A” - ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 458, II, E 535, II DO CPC - INOCORRÊNCIA - TÉCNICO EM METALURGIA - NECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO CONSELHO REGIONAL DE QUÍMICA - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS DISPOSITIVOS DE LEI FEDERAL APONTADOS.

Não há nos autos qualquer omissão, contradição ou obscuridade, pois o egrégio Tribunal de origem apreciou toda a matéria recursal devolvida. A função teleológica da decisão judicial é a de compor, precipuamente, litígios. Não é peça acadêmica ou doutrinária, tampouco destina-se a responder a argumentos, à guisa de quesitos, como se laudo pericial fora. Contenta-se o sistema com a solução da controvérsia observada a res in iudicium deducta.

(...) Recurso especial não conhecido” (REsp 503205/SC, Segunda Turma, Relator Mi-

nistro Franciulli Netto, publicado no DJ de 29.03.2004)

DA ALEGADA PRESCRIÇÃO DE PARTE DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EXECUTADOS

Melhor sorte não assiste à recorrente.

Com efeito, ao tratar dos “institutos jurídicos” - no dizer de Paulo de Barros Carvalho - da decadência e da prescrição, causas extintivas do crédito tributário, o Código Tributário Nacional, em seus artigos 173 e 174, estabelece o seguinte:

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

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

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

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

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (a) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (b) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que inoocorre o pagamento antecipado; (c) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (d) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (e) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (*In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210; e *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, Coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi, Capítulo V - Decadência e Prescrição em Matéria Tributária, de autoria de Chris-

tine Mendonça, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 655/666).

Forçoso assinalar que Eurico Marcos Diniz de Santi alude ainda à decadência extintiva do crédito tributário (artigo 156, V, do CTN), hipótese em que o crédito tributário é constituído extemporaneamente, vale dizer, o lançamento ou o ato de formalização do particular que lhe serve de suporte ocorre após o decurso do prazo decadencial do direito de o Fisco lançar.

A constituição definitiva do crédito tributário inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário (artigo 174, *caput*, do CTN).

Não obstante a divergência doutrinária existente, a jurisprudência pacífica desta Corte Superior perfilha a tese de que, nas hipóteses em que o lançamento se dá de ofício (seja de modo originário, seja em caráter substitutivo), o crédito tributário é considerado definitivamente constituído: (a) com a regular notificação do lançamento ao contribuinte, quando não interposto recurso administrativo; ou (b) com a regular notificação da decisão administrativa definitiva, momento em que não pode mais o lançamento ser contestado na esfera da Administração Tributária Judicante, na qual se dá o exercício do poder de autotutela com o controle de legalidade da constituição do crédito tributário (Súmula 473/STF: "A Administração pode anular seus próprios atos, quando evados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial").

Deveras, assim como ocorre com a decadência do direito de constituir o crédito tributário, a prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco encontra-se disciplinada em cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber: (a) regra da prescrição do direito do Fisco nas hipóteses em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte (tributos sujeitos a lançamento por homologação); (b) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade; (c) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento tributário *ex officio*; (d) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade; e (e) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional (*In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 224/252).

Consoante cediço, as aludidas regras prescricionais revelam prazo quinquênal com *dies a quo* diversos.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação (caso *sub examine*), a orientação jurisprudencial consolidada é no sentido de que, nas situações em que adimplido o dever instrumental de prestação de informações pelo próprio contribuinte (DCTF ou GIA, entre outros) sem o cumprimento da obrigação principal (pagamento antecipado), o prazo prescricional do direito de o Fisco efetuar a cobrança judicial do crédito tributário inicia-se da data da entrega do documento de formalização do crédito tributário pelo sujeito passivo, desde que inexistentes quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do

crédito ou interruptivas do prazo prescricional.

Sob este enfoque, vale transcrever as ementas dos seguintes julgados oriundos das Turmas de Direito Público:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COFINS. DCTF. TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO. PRESCRIÇÃO. ART. 174 DO CTN. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. (...)

II - O acórdão embargado enfrentou o tema posto em debate, concluindo que é assente o entendimento nesta Corte de que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte por meio da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, passando a fluir, desde o momento da citada declaração, o prazo prescricional do art. 174, do CTN, para o ajuizamento do executivo fiscal.

III - No caso, o Tribunal a quo consignou que a entrega da DCTF foi efetuada em maio de 1996 (fl. 198) e a citação se deu somente em março de 2002 (fl. 156), não restando dúvida de que ocorreu a prescrição, tendo em vista o que dispõe o art. 174, do CTN.

IV - Embargos de declaração rejeitados.” (EDcl no AgRg no REsp 859597/PE, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, publicado no DJ de 01.02.2007)

“TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO E NÃO-PAGO. LANÇAMENTO PELO FISCO. DESNECESSIDADE. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. SÚMULA N. 83 DO STJ.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, considera-se constituído o crédito tributário no momento da declaração realizada pelo contribuinte.

2. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito tributário, sendo este exigível independentemente de qualquer procedimento administrativo, de forma que, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (CTN, art. 150, § 4º), incidindo apenas prescrição nos termos delineados no art. 174 do CTN.

3. "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida" – Súmula n. 83 do STJ.

4. Recurso especial conhecido pela alínea "a" e improvido." (REsp 567737/SP, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, publicado no DJ de 04.12.2006)

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS INFORMADAS EM DECLARAÇÃO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO. CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PRESCRIÇÃO.

1. Em se tratando de tributo lançado por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento. Tal declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

(...)

3. Recurso especial provido." (REsp 851410/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, publicado no DJ de 28.09.2006)

"TRIBUTÁRIO. ICMS. EXECUÇÃO PROPOSTA COM BASE EM DECLARAÇÃO PRESTADA PELO CONTRIBUINTE. PREENCHIMENTO DA GIA - GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICMS. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO-LANÇAMENTO. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA.

1. Tratando-se Guia de Informação e Apuração do ICMS, cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.

2. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado a "constituição do crédito tributário", in casu, constituído pela Guia de Informação e Apuração do ICMS, aceita pelo Fisco.

3. Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (artigo 150, § 4º, do CTN), incidindo a prescrição nos termos em que delineados no artigo 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, in casu, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA).

4. Recurso improvido." (REsp 500191/SP, desta relatoria, Primeira Turma, publicado no DJ de 23.06.2003)

Outrossim, não obstante a redação atual do parágrafo único, do artigo 174, somente arrole, como marcos interruptivos da prescrição, o despacho ordenador da citação do devedor em execução fiscal,

o protesto judicial, qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor e qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, impende assinalar que o prazo prescricional do direito de o Fisco cobrar o crédito tributário funda-se se não houver o exercício do direito de ação no lapso quinquenal, consoante bem elucida Eurico Marcos Diniz de Santi:

“Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a ‘possibilidade de reviver’, pois não há sentido a priori em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil:

‘Art. 219. A citação válida torna preventivo o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. § 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação. (...)’

Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação.

Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de

ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição.

Ao interpretar o § 2º, do art. 8º, da Lei 6.830/80, que prescreve um termo consumativo, podemos considerar o ‘interrompe a prescrição’ como ‘faz cessar definitivamente’ ou ‘faz cessar temporariamente, reiniciando-se posteriormente’. Sendo assim, esse dispositivo serve como base empírica para definir o dies ad quem, ou termo final, da regra da prescrição, que é a propositura da ação, bem como o dies a quo, ou termo inicial, que irá instaurar novo prazo de prescrição no caso de coisa julgada formal, propiciando a formação de ulterior processo, pois não haveria sentido em se cogitar de perda do direito de ação no curso do processo que decorre fática e logicamente do exercício dessa ação.

CARVALHO SANTOS, explicando os casos convencionais de interrupção da prescrição, aduz que: ‘Quando a interrupção é operada pela citação inicial da demanda, o mesmo (encerramento do prazo inicial e fixação de novo prazo) não se sucede. Porque o prazo da prescrição anteriormente decorrido é inutilizado com a citação, mas deste momento da citação não começa a correr novo prazo. Verifica-se um interregno, dentro do qual o novo prazo não começa a correr. Somente com o último termo da demanda ou quando esta tiver fim é que começa a correr prazo para a prescrição’.

Assim, o despacho do juiz ordenando a citação tem a finalidade de reconhecer juridicamente que, com a propositura da ação, se operou o termo consumativo da prescrição, interrompendo-se o seu cur-

so. Ao mesmo tempo, esse ato incide e realiza a hipótese da regra de reinício do prazo de prescrição do direito do fisco, estipulando o final do processo como novo prazo para o eventual exercício do direito de ação, e.g., no caso de suceder a coisa julgada formal.” (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233)

Leandro Paulsen, na obra intitulada Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, ao discorrer sobre o termo inicial para o recomeço da contagem, pontifica que:

“Embora, em tese, pudesse recomeçar o prazo prescricional assim que ocorrida a hipótese de interrupção, o início da recontagem ficará impedido enquanto não se verificar requisito indispensável para o seu curso, que é a inércia do credor. Assim, se efetuada a citação, o credor nada mais solicitar e a execução não tiver curso em razão da sua omissão, o prazo terá recomeçado. Entretanto, se, efetuada a citação, for promovido o prosseguimento da execução pelo credor, com a penhora de bens, realização de leilão etc, durante tal período não há que se falar em curso do prazo prescricional. Só terá ensejo o reinício da contagem quando quedar inerte o exequente.” (8ª ed., Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, págs. 1.284/1.285)

O surgimento do fato jurídico prescricional pressupõe o decurso do intervalo de tempo prescrito em lei associado à inércia do titular do direito de ação pelo seu não-exercício, desde que inexistente fato ou ato a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

A própria Súmula 106/STJ deixava claro que: “Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.

Desta sorte, com o exercício do direito de ação pelo fisco, ante o ajuizamento da execução fiscal, encerra-se a inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

Ademais, o Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, prescreve que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage ao ajuizamento do feito executivo, que deve ser empreendido no prazo prescricional.

Deveras, a Lei Complementar 118/2005 tem aplicação imediata aos casos em que ainda não consumado o lapso temporal, ressalvada, contudo, a declaração de inconstitucionalidade, pela Corte Especial, da expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional”, constante do artigo 4º, segunda parte (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Cavalcanti, julgado em 06.06.2007).

In casu, extrai-se das decisões proferidas na instância ordinária que: (a) cuida-se de créditos tributários atinentes a ICMS (tributo sujeito a lançamento por homologação), declarado e não pago; (b) o dever instrumental de entrega da Guia de Informação e Apuração - GIA, atinente aos créditos relativos aos exercícios de novembro de 1991, abril de 1992, maio de 1992, junho de 1992, e dezembro de 1991, restou adimplido pelo contribuinte, respectivamente, nas datas de 18.12.1991, 12.05.1992, 11.06.1992, 10.07.1992, e 12.02.1992, consoante explicitado na petição inicial e não contraditado pela parte contrária, nem pelas decisões prolatadas; (c) propostas as execuções fiscais entre agosto de 1996 e janeiro de 1997, o despacho que ordenou as respectivas citações se deu em 25.09.1997, as quais foram ultimadas em 25.12.1997.

Deveras, entregues as GIA's nas datas acima aludidas, o marco final do prazo prescricional quinquenal deu-se, respectivamente em 18.12.1996 (declaração entregue em 18.12.1991), 12.05.1997 (declaração entregue em 12.05.1992), 11.06.1997 (declaração entregue em 11.06.1992), 10.07.1997 (declaração entregue em 10.07.1992) e 12.02.1997 (declaração entregue em 12.02.1992).

Destarte, tendo sido as execuções fiscais ajuizadas entre agosto de 1996 e janeiro de 1997, não se deduz a extinção dos créditos tributários, declarados e não pagos, referentes aos exercícios de novembro de 1991, abril de 1992, maio de 1992, junho de 1992 e dezembro de 1991.

A pretensão executiva que se revelaria eivada pela prescrição é a atinente a novembro de 1991, sendo certo que não se encontra explícita nos autos a data da

propositura da respectiva execução fiscal, o que torna insindicável ao STJ, em sede de recurso especial, o revolvimento de matéria fático-probatória, ante o óbice inserto na Súmula 7/STJ.

DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

In casu, na inicial dos embargos do devedor, a ora recorrente afirma que recolhera espontaneamente o imposto que o Fisco Estadual reputava em atraso, antes de qualquer procedimento de fiscalização, habilitando-se, portanto, ao benefício do artigo 138, do CTN.

Na sentença, contudo, restou assente que:

“Não houve na espécie, outrossim, denúncia espontânea da própria embargante de modo a possibilitar o afastamento da multa moratória, ao contrário do por ela sustentado. Como já dito acima, não se comprovou de qualquer forma tenha a embargante declarado junto à Fazenda a irregularidade dos lançamentos anteriores, por meio de denúncia espontânea. Limitou-se sim a declará-las e depositá-las na maneira que reputava correta, sem quaisquer encargos, cujo cálculo incumbia à Fazenda, o que demonstra não tenha havido uma denunciação, mas apenas o reconhecimento da irregularidade no recolhimento do imposto sem a devida comunicação à Fazenda. E isso, por si só, não permite o afastamento dos encargos, da forma pretendida pela embargante.” (fl. 81)

No deslinde da controvérsia, o Tribunal de origem decidiu que:

“Quanto à multa moratória, não há se confundir a denúncia espontânea, fator excludente da imposição da sanção tributária, com o autolancamento, ativida-

de de responsabilidade do contribuinte, sujeita a posterior homologação. A denúncia, ressalte-se, deve se referir a uma infração já praticada, desconhecida da Fazenda Pública.” (fl. 187)

Nas razões do especial, a recorrente sustenta que:

“... o artigo 138, do Código Tributário Nacional não condiciona a concessão dos benefícios da denúncia espontânea ao fato da infração já ter sido praticada ou não. No caso em tela, a recorrente entregou as guias de declaração e apuração de ICMS juntamente com o recolhimento do tributo que entendia devido (tendo em vista a liminar concedida pelo Poder Judiciário), e no que diz respeito a este recolhimento do tributo é que está sendo solicitada a exclusão da multa moratória.

Diga-se, por oportuno, que o artigo 138, do CTN, não condiciona a concessão do benefício da denúncia espontânea ao pagamento integral de todo tributo devido pelo contribuinte. E mais: não obstante sujeito à apuração periódica, o fato gerador do ICMS é instantâneo, dando-se por ocorrido na saída do produto tributado. Assim, não é correto afirmar-se, sem maiores distinções, que o pagamento de parte do valor apurado ao final do período constitua-se pagamento parcial do imposto. Tem-se pagamento parcial do saldo devedor apurado ao final do período, porém tal saldo compreende o imposto devido nas inúmeras operações de circulação de mercadorias objeto de apuração naquele lapso de tempo, em relação às quais operou-se a infração denunciada. Portanto, o pagamento parcial do saldo devedor liquida totalmente o imposto devido em razão dos inúmeros fatos geradores ocorridos no período de apuração, embora sem a quitação de

todo o saldo devedor.” (fls. 264/265)

Em regra, é objetiva a responsabilidade do contribuinte por infrações da legislação tributária, vale dizer, *“independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”* (artigo 136, do CTN).

O ilícito tributário pode advir do não recolhimento do tributo ou do não cumprimento de deveres instrumentais ou formais, consistindo, portanto, em qualquer *“ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuidos em leis fiscais”* (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, 16ª ed., Ed. Saraiva, 2004, São Paulo, pág. 505).

Entretentes, o artigo 138, do CTN, versa sobre hipótese de exclusão da responsabilidade por ato ilícito tributário, *verbis*:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

À luz do aludido dispositivo legal, infere-se que a denúncia espontânea consiste na confissão do infrator acerca do ilícito tributário perpetrado, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização atinente à infração noticiada, acompanhada, se for o caso, do pagamento do

tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Por oportuno, revela-se pertinente a lição de Francesco Ferrara, segundo o qual o objeto da interpretação é a *voluntas legis, non legislatoris*:

“A finalidade da interpretação é determinar o sentido objetivo da lei, a vis ac potestas legis. A lei é expressão da vontade do Estado, e tal vontade persiste de modo autônomo, destacada do complexo dos pensamentos e das tendências que animaram as pessoas que contribuíram para a sua emanação.

O intérprete deve apurar o conteúdo de vontade que alcançou expressão em forma constitucional, e não já as volições alhures manifestadas ou que não chegaram a sair do campo intencional. Pois que a lei não é o que o legislador quis ou não quis exprimir, mas tão-somente aquilo que ele exprimiu em forma de lei.

Por outro lado, o comando legal tem um valor autônomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redatores da lei, e pode levar a conseqüências inesperadas e imprevisas para os legisladores.

Como diz Thöl, pela sua aplicação a lei desprende-se do legislador e contrapõe-se a ele como um produto novo, e por isso a lei pode ser mais previdente do que o legislador.

A vida jurídica todos os dias oferece ocasião para se tirarem novos princípios das palavras da lei que subsistem de modo autônomo como vontade objetiva do poder legislativo. Especialmente à

medida que a lei se vai afastando da sua origem, a importância da intenção do legislador vai se afrouxando até se dissolver: o intérprete tardio acha-se imbuído de mudadas concepções jurídicas, e com isto a lei recebe um significado e um alcance diverso do que originalmente foi querido pelo legislador. Mas com isto não se verifica, como pensa Regelsberger, um desvirtuamento ou uma adulteração inconsciente da lei, em virtude da ação do tempo; há somente uma diversa apreciação e projeção do princípio no meio social.

O ponto diretivo nesta indagação é, por conseqüência, que o intérprete deve buscar não aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objetivamente querido: a mens legis e não a mens legislatoris.

Ao invés, a antiga concepção dominante ensinava que a função do intérprete consiste em procurar a vontade do legislador, e por isso tinha em alta consideração os trabalhos preparatórios, reputandoos quase uma fonte autêntica de interpretação.

Mas contra isto foi observado que nos sistemas constitucionais hodiernos não se descobre um legislador em cujo ânimo se possa penetrar ou cuja vontade se possa indagar: na formação da lei cooperam múltiplos fatores, uma pluralidade de pessoas, variamente ordenada, pelo que a rigor a lei é o resultado de uma vontade coletiva, a síntese da vontade de órgãos estaduais diversos.

E precisamente em virtude desta colaboração, e porque entre os que participam na elaboração da lei subsistem correntes espirituais várias, opiniões e motivos não coincidentes, e por vezes mesmo têm lugar transações de tendências para se

chegar a um acordo, não é possível falar de uma intenção real do legislador.

O legislador é uma abstração. A lei, diz Kohler, deve conceber-se como um organismo corpóreo penetrado por um impulso espiritual. O elemento corpóreo é a palavra da lei, pois que a palavra não é simplesmente o meio de prova, mas o veículo necessário, o substrato do conteúdo espiritual, não é só revelação, mas realização do pensamento legislativo.

A obra legislativa é como uma obra artística em que a obra de arte e a concepção do criador não coincidem. Também o conteúdo espiritual da lei não coincide com aquilo que dela pensam os seus artífices: na lei está sempre um fundo, de inconsciente e apenas suspeitada vida espiritual, em que repousa o trabalho mental de séculos.

E assim chegamos à objetivação da lei. A lei deve interpretar-se em si mesma, como incorporando um pensamento e uma vontade própria. A interpretação consiste em declarar não o sentido histórico que o legislador materialmente ligou ao princípio, mas o sentido que ali está imanente e vivo. Eis o que, precisamente, se quer exprimir com a fórmula metafórica - vontade da lei. Esta fórmula não pretende significar que a lei tem um querer no sentido psicológico, mas apenas que encerra uma vontade objetiva, um querido (voluta) independente do pensar dos seus autores, e que recebe um sentido próprio, seja em conexão com as outras normas, seja com referência ao escopo que a lei visa alcançar.

O jurista há de ter sempre diante dos olhos o escopo da lei, quer dizer, o resultado prático que ela se propõe conseguir. A lei é um ordenamento de relações que mira satisfazer certas necessidades

e deve interpretar-se no sentido que melhor responde a esta finalidade e, portanto, em toda a plenitude que assegure tal tutela.

Ora isto pressupõe que o intérprete não deve limitar-se a simples operações lógicas, mas tem de efetuar complexas apreciações de interesses, embora no do âmbito legal! E daqui a dificuldade da interpretação, que não é simples arte linguística ou palestra de exercitações lógicas, mas ciência da vida e metódica do direito.

Visto o caráter objetivo do sentido da lei, conclui-se que esta pode ter um valor diferente do que foi pensado pelos seus autores, que pode produzir consequências e resultados imprevisíveis ou, pelo menos, inesperados no momento em que foi feita, e por último que com o andar dos tempos o princípio ganha mais amplo horizonte de aplicação, estendendo-se a relações diversas das originalmente contempladas, mas que, por serem de estrutura igual, se subordinam ao seu domínio (fenômeno de projeção)." (In Como Aplicar e Interpretar as Leis, Coleção Clássicos do Direito, Ed. Lider, Belo Horizonte, 2005, págs. 29/32)

Assim, ao proceder à busca do alcance do instituto da espontaneidade, merece transcrição o dispositivo legal que, originariamente, tratou do tema (artigo 76, inciso I, da Lei 4.502/64, que dispunha sobre o imposto de consumo incidente sobre produtos industrializados), verbis:

"Art . 76. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os

casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;
(...)"

"Art. 81. Os contribuintes que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente o órgão arrecadador competente, para recolher imposto não pago na época própria, ficarão sujeitos às multas de 10% (dez por cento), 20% (vinte por cento) e 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, cobradas na mesma guia, conforme o recolhimento se realize, respectivamente, até quinze, trinta e após trinta dias do término do prazo legal de pagamento ou da data prevista para a sua realização."

"Art. 81. Os contribuintes que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente o órgão arrecadador competente, para recolher imposto não pago na época própria, ficarão sujeitos às multas de 5% (cinco por cento), 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento) do valor do imposto, cobrados na mesma guia, conforme o recolhimento se realize, respectivamente, até trinta, sessenta e após sessenta dias do término do prazo legal do pagamento ou da data prevista para sua realização. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966) (Revogado pelo Decreto-Lei nº 1.736, de 1979)

Parágrafo único. Quando o contribuinte, antes de qualquer procedimento fiscal, recolher, no prazo previsto nesta lei, o imposto que, total ou parcialmente, deixou de lançar na nota fiscal, incorrerá apenas na multa cominada no artigo 84 para a respectiva obrigação acessória. (Revogado pelo Decreto-Lei nº 1.736, de 1979)"

"Art. 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respecti-

vamente: (Vide Decreto-Lei nº 326, de 1967)

F - Os que entregarem ao consumo, ou consumirem, produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no país ou importados irregular ou fraudulentamente, ou que tenham entrado no estabelecimento, dêle saído ou nêle permanecido, desacompanhados da nota de importação ou de nota fiscal com tudo os requisitos desta lei, conforme o caso ou sem que tenham sido regularmente registrados, quando da entrada e da saída, nos livros ou fichas de controle quantitativo próprio,

H - Os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta lei, notas fiscais que não correspondam à saída efetiva dos produtos nelas descritos, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, se utilizarem dessas notas para produção de qualquer efeito fiscal.

I - Os que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dêle saído ou nêle permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968)

II - Os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta Lei, nota-fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto e ainda que a nota se refira a produto isento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 400, de 1968)

§ 1º No caso do inciso I, a pena não prejudica a que fôr aplicável ao comprador ou receptor do produto, e no caso do inciso II, é independente da que fôr

cabível pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, em razão da utilização da nota, não podendo, em qualquer dos casos, o mínimo da multa aplicada ser inferior ao grau máximo da pena prevista no artigo seguinte para a classe de capital do infrator.

§ 2º Incorre na multa de 50% (cinquenta por cento) do valor comercial da mercadoria o transportador que conduzir produto de procedência estrangeira que saiba, ou deva presumir pelas circunstâncias do caso, ter sido introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente.

§ 3º Aplica-se a multa de 30% (trinta por cento) do valor comercial do produto estrangeiro legalmente importado ou adquirido a todo aquele. (Incluído pelo Decreto Lei nº 400, de 1960) (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)

I - que recebi, conservar, entregar a consumo ou consumir, sem registro nos livros ou fichas de controle quantitativos próprios, quando da entrada ou saída do estabelecimento, (Incluído pelo Decreto Lei nº 400, de 1960) (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - que emitiu nota fiscal sem algum dos requisitos legais ou regulamentares, (Incluído pelo Decreto Lei nº 400, de 1960) (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - que não o tiver marcado ou selado na forma prevista no regulamento ou em ato normativo. (Incluído pelo Decreto Lei nº 400, de 1960) (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)"

"Art . 87. Incorre na pena de perda da mercadoria o proprietário de produtos de procedência estrangeira, encontrados fora da zona fiscal aduaneira, em qualquer situação ou lugar, nos seguintes casos:

I - quando o produto, tributado ou não, tiver sido introduzido clandestinamente

no país ou importado irregular ou fraudulentamente;

II - quando o produto, sujeito ao imposto de consumo, estiver desacompanhado da nota de importação ou de leilão, se em poder do estabelecimento importador ou arrematante, ou de nota fiscal emitida com obediência a todas as exigências desta lei, se em poder de outros estabelecimentos ou pessoas, ou ainda, quando estiver acompanhado de nota fiscal emitida por firma inexistente.

III - quando o produto sujeito ao imposto de consumo não tiver sido regularmente registrado nos livros ou fichas de controle quantitativo próprios, ou quando não tiver sido marcado e selado, na forma determinada pela autoridade competente.

§ 1º Se o proprietário não for conhecido ou identificado, considera-se como tal, para os efeitos deste artigo, o possuidor ou detentor da mercadoria.

§ 2º O fato de não serem conhecidas ou identificadas as pessoas a que se referem este artigo e o seu parágrafo 1º, não obsta a aplicação da penalidade, considerando-se, no caso, a mercadoria como abandonada.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, em qualquer tempo, antes ocorrida a prescrição, o processo poderá ser reaberto exclusivamente para apuração da autoria, vedada a discussão de qualquer outra matéria ou a alteração do julgado quando à infração, a prova de sua existência, à penalidade aplicada e os fundamentos jurídicos da condenação.

§ 4º No caso do inciso II deste artigo, a nota fiscal será substituída pela guia de trânsito se ocorre qualquer das hipóteses previstas no artigo 54."

Entretanto, no anteprojeto de Código Tributário Nacional, elaborado pelo jurista Rubens Gomes de Souza em 1953, a "denúncia espontânea" era elencada

como uma das formas de exclusão da punibilidade, senão vejamos:

“Artigo 289. Excluem a punibilidade:

I – A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo devido depender de apuração;

II – O erro de direito ou sua ignorância, quando excusáveis.

§ 1º. Sem prejuízo das hipóteses em que, face às circunstâncias do caso, seja excusável o erro de direito para os efeitos previstos na alínea II deste artigo, considera-se tal o erro, a que seja induzido o infrator leigo por advogado, contador, economista, despachante ou pessoa que se ocupe profissionalmente de questões tributárias.

§ 2º. As causas de exclusão da punibilidade previstas neste artigo não se aplicam:

I – Às infrações de dispositivos da legislação tributária referentes a obrigações tributárias acessórias;

II – Aos casos de reincidência específica.” (Anteprojeto de Código Tributário Nacional - publicado para receber sugestões nos termos da Portaria nº 784, de 19.08.53, do Ministro da Fazenda, Rio de Janeiro, 1953)

Nada obstante, após severas críticas doutrinárias, o aludido dispositivo restou revogado, *“surgindo em seu lugar, nova redação com o artigo 174 do projeto que é, por sinal, muito semelhante a do atual artigo 138, do CTN”*: *“A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito de importância*

arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo devido dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada depois do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.” (Carlos Vaz, no artigo intitulado “Denúncia Espontânea”, in *Sanções Administrativas Tributárias*, Coordenação de Hugo de Brito Machado, Co-edição: Dialética e ICET, São Paulo e Fortaleza, 2004, págs. 112/113).

O insigne tributarista Geraldo Ataliba, ressaltando que a tônica das modernas legislações tributárias repousa concomitantemente nas medidas coercitivas e nas suasórias (persuasivas), asseverou que o instituto da espontaneidade (hodiernamente posto de modo amplo e irrestrito) surgiu, no Direito Tributário, *“como medida oportunista, que busca a comodidade do fisco e o incremento da arrecadação, mediante a criação de um estímulo eficaz ao cumprimento espontâneo dos deveres e obrigações estabelecidos na lei fiscal”* (“Espontaneidade no Procedimento Tributário”, in *Revista de Direito Mercantil* nº 13, 1974, pág. 32).

Assim, impende reiterar que a denúncia espontânea pressupõe infração tributária, vale dizer, inadimplemento de obrigação tributária principal ou acessória (artigo 113, do CTN), sendo certo que onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete fazê-lo.

A sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. No particular, sobreleva notar que não persiste a distinção entre multa fiscal moratória e multa fiscal adminis-

trativa, uma vez que o STF cancelou a Súmula 191, segundo a qual “*inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória*”, e editou a Súmula 565, cristalizando o entendimento de que “*a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*”.

Outrossim, o artigo 138 não restringe, expressamente, a aplicação da denúncia espontânea às hipóteses em que o fisco efetua procedimento administrativo tendente apenas à constituição do crédito tributário (critério este adotado em julgados da Primeira Seção: AgRg nos EAg 670326/PR, publicado no DJ de 01.08.2006, e AgRg nos EREsp 638069/SC, publicado no DJ de 13.06.2005).

Com efeito, não se afigura escorreita a tese de que a intenção do Fisco com a denúncia espontânea seja viabilizar o aparelhamento de eventual execução fiscal, com a constituição do crédito pelo contribuinte, mediante a confissão do descumprimento da obrigação tributária acessória (entrega da DCTF ou GIA), ante a grande probabilidade de restar impune a sonegação fiscal perpetrada (tributo não declarado, nem pago), tendo em vista que o fato jurídico tributário, ensejador da relação jurídica tributária, só ganha concretude quando o evento tributário (acontecimento no mundo dos fatos) é vertido em linguagem competente. Isto porque a própria norma excludente da responsabilidade por infração (material ou formal) exige que a denúncia seja acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido.

Consectariamente, deduz-se que, em caso de descumprimento da obrigação

acessória (“prestar informação”) e principal (“pagar o tributo”), revela-se insuficiente a mera confissão das infrações tributárias formal e substancial, sendo imperioso o recolhimento do tributo devido, o que torna despicando o exercício da ação executiva, donde se infere que o intuito da norma é mesmo assegurar o adimplemento da obrigação tributária principal, quando for este o caso.

Desta sorte, qualquer que seja a forma de constituição do crédito tributário (artigos 147/150, do CTN) que a legislação estabeleça, ultimado o prazo para seu recolhimento (obrigação principal) ou descumprido quaisquer dos deveres instrumentais pertinentes (obrigação acessória), enquanto não iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória tendente à persecução do adimplemento da obrigação de dar ou de fazer em sentido amplo, é autorizado ao contribuinte infrator beneficiar-se do instituto da denúncia espontânea.

Deste modo, antecipando-se o contribuinte a qualquer procedimento administrativo a partir do evento danoso à Fazenda (inadimplente no prazo), há denúncia espontânea com os consectários do artigo 138, do CTN, máxime porque a Administração Tributária atua ante e post facto via fiscalização.

Sobreleva destacar, ainda, que se revela falaciosa a assertiva de que, nas hipóteses de tributo sujeito a lançamento por homologação declarado e não pago, a cobrança da exação prescinde de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, o que afastaria a espontaneidade exigida pelo artigo 138, do CTN. Isto porque a própria apuração e inscrição do débito no livro de registro da dívida pública configura procedimento administrativo de controle de

legalidade da constituição do crédito tributário, tendente à produção de título executivo extrajudicial (a CDA) que viabiliza a cobrança judicial da obrigação tributária principal inadimplida.

Por conseguinte, as limitações jurisprudenciais hoje impostas implicam em incidir a denúncia espontânea tão somente em tributos cujas ações já estão prescritas ou sem qualquer aplicação eficaz, porquanto não atende a lógica jurídico-tributária acolher a alegação de que o contribuinte que declarou não terá direito ao benefício, mas aquele que deixou de declarar, assumindo posição mais gravosa em relação ao Fisco, ostenta o direito de pagar o crédito com a exclusão da multa moratória.

Hugo de Brito Machado, ao discorrer sobre o assunto, corrobora o aludido argumento, *verbis*:

“Recusar o benefício da denúncia espontânea ao contribuinte que apura o valor do tributo devido e o informa à autoridade competente da administração tributária, embora somente faça o pagamento algum tempo depois de escoado o prazo legalmente para tanto estabelecido, é dar a este um tratamento mais severo do que o dispensado àquele que nada fez no sentido de cumprir a lei tributária. Permaneceu inteiramente inadimplente, para depois fazer a denúncia espontânea e com esta eximir-se de toda e qualquer penalidade.

É sem dúvida inconveniente o entendimento que estimula o contribuinte a nada declarar a autoridade da administração, e só depois, se e quando resolve pagar o tributo, fazer a denúncia espontânea da infração, beneficiando-se do incentivo estabelecido pelo art. 138 do CTN.” (“Tributo Declarado e Denúncia Espontânea”, in Revista de Estudos Tributários nº 17, jan-fev de 2001, págs. 51/53).

Outrossim, a utilização da máxima *benigna amplianda, odiosa restringenda* recomenda que, na hipótese em que o texto legal contemple mais de um sentido, o exegeta opte pela interpretação conducente ao efeito mais benigno em detrimento daquela da qual advenha maior inconveniente, desde que não resulte prejuízo para terceiro.

Desta sorte, vencido o prazo de pagamento, qualquer que seja a forma de constituição do crédito tributário, há denúncia espontânea excludente das penalidades correspondentes. Isto porque, a figura da espontaneidade, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte a entidade fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração dos fundos potencialmente exigíveis, como soem ser os tributos.

Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao *decisum* fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitoria, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

Obedecida essa *ratio essendi* do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no artigo 138, do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obs-

tinado ao inadimplemento (sanções premiais/sanções positivas).

Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que se reveste de *contraditio in terminis* impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.

Essa exegese, mercê de conferir coerência à jurisprudência da Corte, cumpre o postulado do artigo 112, do CTN, afinado com a novel concepção de que o contribuinte não é objeto de tributação senão sujeito de direitos, por isso que: *"A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."* (artigo 112, do CTN). Nesse sentido: RE 110399/SP, Relator Ministro Carlos Madeira, publicado no DJ de 27.02.1987; RE 90143/RJ, Relator Ministro Soares Muñoz, publicado no DJ de 16.03.1979; e RESP 218532/SP, Relator Ministro Garcia Vieira, publicado no DJ de 13.12.1999.

Inegável, assim, que, engendrada a denúncia espontânea nesses termos,

revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. Sob esse enfoque, inafastável a memorável lição de Ataliba no sentido de que: *"O art. 138 do C.T.N. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias)."* (Leandro Paulsen, Direito Tributário, pág. 979, 6ª ed., cit. Geraldo Ataliba in Denúncia Espontânea e Exclusão de Responsabilidade Penal, em Revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, pág. 29).

Há corrente doutrinária que pugna que o instituto da denúncia espontânea não está voltado para o campo do Direito Tributário material (campo de atuação das regras da incidência tributária), mas, sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal, quando, simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime (José Antônio Minatel, no artigo intitulado "Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos", in Revista Dialética do Direito Tributário nº 33, junho/1998, pág. 85). Consoante a referida doutrina, *"tem sentido o artigo 138 referir-se à exclusão da responsabilidade por infrações, porque voltado para o campo exclusivo das imputações penais, assertiva que é inteiramente confirmada pelo artigo que lhe antecede"* (artigo 137), *"vazado em linguagem que destoa do campo tributário"*.

Entrementes, o artigo 138 é norma geral de direito tributário, dirigindo-se a quaisquer infrações à legislação tribu-

tária, sendo certo que existe, hodiernamente, dispositivo legal específico que alude aos ilícitos penais, qual seja, o artigo 34, da Lei 9.249/95, *verbis*:

"Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia."

Aliás, valiosa a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, segundo o qual: *"Ligar a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea aos ilícitos somente referidos no art. 137, seria o maior dos absurdos. Significaria perdoar as multas pela prática de ilícitos fortes e não perdoar as multas pela prática de ilícitos brandos"* ("Denúncia Espontânea - Efeitos - Interpretação do art. 138, do Código Tributário Nacional", in Revista de Direito Público nº 32, novembro/dezembro de 1974, págs. 234/241).

No que pertine à necessidade ou não de forma especial para a configuração da denúncia espontânea, doutrina abaliza da assinala que:

"Como os pagamentos dos tributos são efetuados através de guias em que constam expressamente o código da receita (qual o tributo pago), a competência, o valor principal e de juros, o simples recolhimento a destempo, desde que verificada a espontaneidade, implica a incidência do art. 138, do CTN, não se fazendo necessário comunicação especial ao Fisco, pois este tomará conhecimento naturalmente. De fato, não havendo a exigência, por lei, de forma especial e contendo, a guia, os elementos necessários à identificação do tributo pago, res-

tam satisfeitos os requisitos: informação e satisfação do débito." (Leandro Paulsen, in Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 8ª Ed., Porto Alegre, 2006, pág. 1.056)

"A denúncia espontânea de infração não é ato solene, nem a lei exige que ela se faça desta ou daquela forma.

A forma irá depender da natureza e dos efeitos da infração. Se, por exemplo, a infração consistiu em que certo contribuinte de um tributo sujeito a 'lançamento por homologação' (ou seja, contribuinte que tem o dever legal de recolher o tributo independentemente de qualquer providência prévia do Fisco) deixou de efetuar o pagamento no prazo legal, o modo de sanar essa infração é comparecer à repartição fiscal (ou aos bancos credenciados para receber e dar quitação do tributo) e pagar seu débito; na própria guia de recolhimento já se indicará que se trata de recolhimento a destempo, e, por isso, os juros de mora devem também ser recolhidos. Não se requerem outras providências burocráticas." (Luciano Amaro, in Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2004, pág. 438)

Outrossim, em se tratando de hipótese em que o ilícito tributário consiste no descumprimento da obrigação principal, cujo objeto independa de apuração pela autoridade administrativa, a denúncia espontânea somente se configura com o pagamento integral do tributo devido acrescido dos juros de mora, donde se deduz que o recolhimento parcial da taxa não enseja a benesse fiscal. Isto porque a existência de saldo devedor induz a permanência da situação de irregularidade do contribuinte infrator.

Neste sentido, *mutatis mutandis*, confirmaram-se as ementas dos seguintes julgados desta Corte:

“TRIBUTÁRIO - CTN, ART. 138 - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PARCELAMENTO DO DÉBITO - MULTA MORATÓRIA - INCIDÊNCIA - PRECEDENTES DA EG. 1ª SEÇÃO.

- Consoante entendimento sumulado do extinto TFR, “a simples confissão da dívida, acompanhada do pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.”

- Para exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea é imprescindível a realização do pagamento do tributo devido, acrescido da correção monetária e juros moratórios; somente o pagamento integral extingue o débito, daí a legalidade da cobrança da multa em face da permanência do devedor em mora.

- Agravo regimental improvido.” (AgRg no Ag 601499/SC, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, publicado no DJ de 15.05.2006)

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - DECISÃO DE RELATOR EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - RECEBIMENTO COMO AGRAVO REGIMENTAL - PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE DOS RECURSOS - CONFISSÃO DA DÍVIDA - PARCELAMENTO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - NÃO CONFIGURAÇÃO - SÚMULA 208 DO TFR - MULTA - LEGALIDADE DA COBRANÇA - PRECEDENTE DA EG. 1ª SEÇÃO (RESP. 284.189/SP) - SÚMULA 168/STJ.

- Inadmissíveis embargos declaratórios contra decisão monocrática de relator, devem ser recebidos como agravo regimental, em face do princípio da fungibilidade recursal.

- Consoante entendimento sumulado do extinto TFR, “A simples confissão

da dívida, acompanhada do pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”.

- Para exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea é imprescindível a realização do pagamento do tributo devido, acrescido da correção monetária e juros moratórios; só o pagamento integral extingue o débito, daí a legalidade da cobrança da multa em face da permanência do devedor em mora.

- Entendimento consagrado por esta eg. 1ª Seção a partir do julgamento do Resp. 284.189-SP.

- Incidência da Súmula 168-STJ.

- Agravo regimental improvido.” (EDcl nos EREsp 488166/MG, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, Primeira Seção, publicado no DJ de 23.05.2005)

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONFISSÃO DA DÍVIDA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica aos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário, exigindo-se, para a exclusão da multa moratória, o integral pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa.

2. A LC n.º 104/2001, que inseriu no CTN o art. 155-A, § 1º, apenas incide sobre os parcelamentos posteriores ao seu advento. Entende a 1ª Seção, contudo, que tal dispositivo apenas positivou norma que já se continha no sistema, decorrente da interpretação sistemática do art. 138 do CTN.

3. “A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea” (Súmula n.º 208/TFR).

4. Embargos de divergência acolhidos.” (EREsp 477265/PE, Relator Ministro Castro Meira, Primeira Seção, publicado no DJ de 09.08.2004)

In casu, o pagamento parcial do tributo, reconhecido pelo próprio contribuinte infrator, impede a subsunção de sua conduta à norma jurídica instituidora do benefício da denúncia espontânea, razão pela qual melhor sorte não assiste ao ora recorrente.

Com essas considerações, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL, divergindo do voto do e. Ministro Relator, no que pertine à prescrição e à concepção da denúncia espontânea.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2006/0040465-7
REsp 850423 / SP

Números Origem: 1357855905
200501351680
PAUTA: 10/10/2007
JULGADO: 14/11/2007

Relator
Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária
Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES

ADVOGADO: FLÁVIO CANCHERINI E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR: JORGE MIGUEL FILHO E OUTRO(S)

ASSUNTO: Execução Fiscal - Embargos - Devedor

CERTIDÃO

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

“Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista antecipado do Sr. Ministro Luiz Fux negando provimento ao recurso especial, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Eliana Calmon.”

Aguardam a Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, José Delgado e Teori Albino Zavascki.

Ausente, justificadamente, nesta assentada, o Sr. Ministro Francisco Falcão. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki.

Brasília, 14 de novembro de 2007

Carolina Vêras
Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 850.423 - SP
(2006/0040465-7)

VOTO-VISTA

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: - O presente recurso tem como relator o Ministro Castro Meira, que, em judicioso voto, deu parcial provimento ao especial da empresa.

Pedi vista dos autos por conta dos memoriais oferecidos pela empresa, nos

quais destaca que não está a discutir o não-pagamento do imposto ICMS, porque o *plus*, cobrado pela FAZENDA foi considerado inconstitucional pelo STF, que reduziu a alíquota de 18% (dezoito por cento) para 17% (dezesete por cento). Esclarece a empresa que efetuou o pagamento da importância do imposto que lhe pareceu devida, recolhendo-a por força de liminar, na data que entendeu devida a importância, ou seja, trinta dias depois da liminar e no 3º dia útil, o que também lhe valeu acréscimo pela impontualidade.

Em verdade, o litígio está na discussão de algumas teses bastante interessantes:

a) a data em que se constitui o crédito tributário nos impostos lançados por homologação;

b) o termo *a quo* da decadência e da prescrição nos impostos lançados por homologação; e

c) a questão da denúncia espontânea do contribuinte, que declara mas não paga o tributo;

O relator aplicou a jurisprudência da Primeira Seção, mencionando o meu pessoal inconformismo em ver agravada a situação do contribuinte, que declara e não paga pontualmente, e da situação do contribuinte que sequer declara.

Entretanto, considerou prescritas todas as parcelas vencidas cinco anos antes de 25 de setembro de 1997, ao verificar que a última parcela foi declarada em julho, para vencimento em agosto.

Com referência à tese da denúncia espontânea, afastou o relator a sua aplicação.

Assim, resumida a posição do Ministro Castro Meira, pontuo como relevantes as questões seguintes:

a) tudo começou quando o Fisco cobrou da empresa o ICMS a uma alíquota de 18% (dezoito por cento), quando o STF já reconheceu que era de 17% (dezesete por cento);

b) a empresa ingressou com ação declaratória de nulidade, o que não inibiu o Fisco de executá-la, porque só houve pagamento do que a empresa entendeu devido, com uma agravante, depois do prazo indicado pela FAZENDA, permitindo-lhe o depósito parcial por meio de liminar em ação cautelar; e

c) ao fim e ao cabo, a empresa contribuinte estava com a razão quanto ao valor do principal, mas como fez por via judicial, o recolhimento foi a destempo, ou seja, trinta dias depois da liminar, a FAZENDA considerou que eram devidos os consectários legais pela impontualidade – juros de mora e a multa de 30% (trinta por cento).

A questão que se coloca é a seguinte: por ter feito o pagamento por força de liminar acautelatória, pode o contribuinte, ainda assim, ser considerado impontual?

A resposta é positiva, se aplicada a jurisprudência da Corte, sobre a qual guardo reservas.

Assim sendo, voto com o relator, provendo em parte o especial, diante da prescrição de determinadas parcelas.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2006/0040465-7
REsp 850423 / SP

Números Origem: 1357855905
200501351680
PAUTA: 10/10/2007
JULGADO: 28/11/2007

Relator
Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro FRANCISCO FALCÃO

(Ementa publicada no DJU de 07.02.2008, p. 245).

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES
MORAIS FILHO

DESPACHOS

Secretária
Bela. Carolina Vêras

COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS. DECISÃO JUDICIAL QUE NÃO FAZ EXPRESSA REFERÊNCIA À COMPENSAÇÃO. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVO. INDEFERIMENTO. ILEGALIDADE.

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: COMPANHIA FLUMINENSE DE REFRIGERANTES
ADVOGADO: FLÁVIO CANCHERINI E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR: JORGE MIGUEL FILHO E OUTRO(S)

PROC.: 2007.03.00.090176-7 AG 311976
ORIG. : 200761000226060 13 Vr SAO PAULO/SP
AGRTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADV: ELYADIR F BORGES e MIRIAM APARECIDA P DA SILVA
AGRDO: OESP MIDIA S/A e outro
ADV: ROBERTA BOURGOGNE DE ALMEIDA SANTOS
ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 13 VARA SAO PAULO Sec Jud SP
RELATOR: DES.FED. ALDA BASTO / QUARTA TURMA
VISTOS EM DECISÃO.

ASSUNTO: Execução Fiscal - Embargos - Devedor

Trata-se de agravo de instrumento interposto em face de decisão proferida em mandado de segurança, que deferiu medida liminar nos seguintes:

CERTIDÃO

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

“Face ao exposto, concedo a liminar para que a autoridade coatora se abstenha de fundamentar o indeferimento dos pedidos de habitação de crédito das impetrantes na falta de menção expressa ao direito de compensar na decisão transitada em julgada proferida pelo Colendo Supremo Tribunal Federal.”

“Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, vencido o Sr. Ministro Luiz Fux, deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Inconformada, a agravante sustenta a legalidade do indeferimento do pedido de habilitação do crédito, uma vez que, apesar de o acórdão, transitado em julgado, proferido pelo E. STF, tenha reconhecido a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS

A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, José Delgado, Eliana Calmon e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator.
Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília, 28 de novembro de 2007
Carolina Vêras
Secretária

pela Lei no 9.718/98, é certo que o dispositivo da decisão não menciona qualquer direito da agravante em compensar o valor recolhido a maior, de modo que é insubsistente a decisão impugnada. Requer a concessão do efeito suspensivo.

Decido.

Inicialmente, transcrevo as razões principais expendidas pelo Chefe DICAT/DE-RAT/SPO, no despacho de fls. 135/137, para fundamentar o indeferimento do pedido de habilitação do crédito pleiteado pela impetrante OESP PARTICIPAÇÕES S/A, ora agravada:

“O contribuinte OESP PARTICIPAÇÕES S/A ingressou com Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado, em 22/09/2006, junto à esta Equipe de Análise e Acompanhamento de Medidas Judiciais e Controle do Crédito subjuídice da Secretaria da Receita Federal, com objetivo de habilitar o crédito tributário de COFINS decorrente de decisão judicial transitada em julgada, parcialmente favorável ao contribuinte, conforme folhas 1 a 2.

Ocorre que o Acórdão publicado pelo STF, conforme folhas 143/144, assegura ao contribuinte decisão favorável com relação ao pleito discutido no toante à ampliação da base de cálculo da COFINS, não assegurando expressamente o direito à compensação do multicitado crédito tributário.

Nesse diapasão, o crédito apresentado pelo contribuinte refere-se a COFINS, cujo direito a compensar não foi expressamente reconhecido na decisão judicial transitada em julgada pelo STF, em 29/03/2006, não atendendo, portanto, a previsão contida na IN SRF no600 de 28 de dezembro de 2005.”

Consigno que as mesmas razões transcritas foram utilizadas para fundamentar o indeferimento do pedido de habilitação

formulado pela impetrante OESP MÍDIA S/A, conforme se infere fls. 140/142.

A decisão agravada se encontra bem fundamentada e deve ser mantida.

Com efeito, os artigos 165, I, 170 e 170-A do Código Tributário Nacional, ou seja, normas gerais de direito tributário e que, portanto, são superiores hierarquicamente à instrução normativa publicada pelo órgão de fiscalização tributária, assim estabelecem:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

1 - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;”

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

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”

“Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

Por sua vez, dispõe o artigo 74, caput, da Lei no 9.430/96:

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

Ora, é simples pressupor que, reconhecida a inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo do tributo em questão, no caso à COFINS, por decisão judicial transitada em julgado, evidencia-se o recolhimento a maior efetuado pelo contribuinte sob a sistemática do dispositivo legal declarado inconstitucional.

O fato de constar ou não constar no dispositivo o direito à compensação EM NADA suprime o direito de restituição do contribuinte do valor que foi pago indevidamente a maior, uma vez que resta garantido tal direito no artigo 165 do CTN. Esclareço, a título didático que a compensação é uma modalidade de restituição.

Nesse aspecto, impende tão somente verificar se vige autorização legal para o contribuinte promover a compensação dos créditos decorrentes de decisão transitada em julgado.

O artigo 74 da Lei no 9.430/96, assegura o direito do contribuinte promover a compensação de créditos, por ele apurados (gênero), dentre os quais aqueles decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado (espécie). Ou seja, a lei não exige que conste do dispositivo da decisão que reconhece a existência de crédito a favor do contribuinte o direito à compensação.

Destarte, a meu ver, qualquer limitação ao alcance da lei pretendido pelo legislador, que não decorrente de lei r, não é apta a produzir efeitos, pois carece de legalidade.

Por esses motivos, nego o efeito suspensivo.

Comunique-se ao MM. Juízo a quo. Cumpra-se o art. 527, V, do CPC. Int.

São Paulo, 29 de outubro de 2007.

ALDA BASTO

Desembargadora Federal

Relatora

(Despacho publicado no DJU II de 27.11.2007, p. 549).

PEDIDO ADMINISTRATIVO DE REVISÃO DE DÉBITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. LEI N. 9.784/99.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 2007.01.00.050597-8/MG

RELATOR (A): DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO AGRAVANTE: CELULOSE NIPO - BRASILEIRA S/A - CENIBRA

ADVOGADO: JOAO DACIO DE SOUZA PEREIRA ROLIM E OUTROS(AS)

AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL PROCURADOR: JOSE LUIZ GOMES ROLO

DECISÃO

Neste agravo de instrumento, interposto com pedido de antecipação da tutela recursal, pretende CELULOSE NIPO-BRASILEIRA S/A - CENIBRA ver reformada decisão proferida pelo Juízo da 2ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Governador Valadares/MG, que, nos autos do Mandado de Segurança 2007.38.13.005925-8, indeferiu o pedido de liminar, que objetivava a suspensão da exigibilidade dos valores lançados nos Autos de Infração 10630.000889/00-08 e 10630.000890/00-89 até que prolatada decisão definitiva acerca dos Pedidos de Revisão apresentados nos autos dos mencionados processos administrativos fiscais, garantindo-se, assim, a expedição de certidão de regularidade fiscal.

Inconformada com a decisão *a quo*, a agravante alega que *considerando que a Lei 9.784/1999 determina que a Autoridade Coatora, no exercício de suas funções, DEVE rever seus próprios atos e de seus subordinados (art. 65), requer-se que seja reconhecido o direito líquido e certo da Agravante de não ser submetida à cobrança dos supostos débitos de CSLL e IRPJ lançados nos Autos de Infração 10630.000889/00-08 e 10630.000890/00-89, e de não ter negada a expedição de sua certidão de regularidade fiscal em função dos referidos débitos, até que seja prolatada decisão definitiva acerca dos Pedidos de Revisão apresentados nos autos dos mencionados processos administrativos fiscais.*

Defende o *fumus boni juris* a partir dos princípios da legalidade, moralidade e da verdade material, assim como da legislação que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal (arts. 48, 49 e 65 da Lei 9.784/1999).

Reputa presente o *periculum in mora* no fato de ser *beneficiária do RECAP - Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras, gozando de incentivos fiscais para importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, e a sua fruição está condicionada à comprovação de sua regularidade fiscal.*

Requer a antecipação da tutela recursal para suspender a exigibilidade dos valores lançados nos Autos de Infração 10630.000889/00-08 e 10630.000890/00-89 até que seja prolatada decisão definitiva nos Pedidos de Revisão apresentados nos autos dos mencionados processos administrativos fiscais, garantindo-se, assim, a expedição de certidão de regularidade fiscal.

Este agravo de instrumento foi protocolizado em 31/10/2007, vindo-me concluído em 05/11/2007.

Contraminuta apresentada pela União às fls. 247/252, alegando, preliminarmente, a intempestividade do cumprimento do disposto no art. 526 do CPC.

Decido.

Em razão do *periculum in mora*, recebo o agravo como de instrumento, nos termos da redação dada ao art. 522 do CPC pela Lei 11.187/2005.

Preliminarmente, não merece prosperar o alegado descumprimento pela agravante do preceito contido no art. 526 do CPC, tendo em vista que, por meio da petição e do documento de fls. 256/260, a agravante comprovou o cumprimento tempestivo e regular da referida regra legal.

A agravante pleiteia a suspensão da exigibilidade dos valores lançados nos Autos de Infração 10630.000889/00-08 e 10630.000890/00-89 até que seja prolatada decisão definitiva nos Pedidos de Revisão apresentados nos autos dos mencionados processos administrativos fiscais, garantindo-se, assim, a expedição de certidão de regularidade fiscal.

Narra, na inicial deste recurso, que os Pedidos de Revisão protocolizados junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Governador Valadares/MG têm como objeto erro nos cálculos realizados pela Fiscalização e que tais erros implicaram expressiva majoração do valor dos tributos dela exigidos.

Em exame perfunctório, próprio deste momento processual, verifico aspecto importante que aponta a plausibilidade das alegações da agravante, qual seja, a existência de recurso administrativo de revisão de débito em trâmite perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme comprovam os documentos de fls. 183/188.

O Magistrado *a quo* entendeu que *o pedido de revisão dos cálculos efetuados, embasado no art. 32 do Decreto 70.235/1972 não é hipótese que auto-*

riza a suspensão do crédito tributário e, conseqüentemente, a expedição de certidão de regularidade fiscal.

Os arts. 32 e 33 do Decreto 70.235/1972 assim estabelecem, *in verbis*:

Art. 32. As inexactidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Não obstante posicionamentos contrários, entendo não ser razoável que o contribuinte seja compelido a pagar débito, cuja correção dos cálculos está pendente de apreciação, no caso, desde 29/06/2007, inclusive para que possa interpor recurso voluntário, nos termos do art. 33 do Decreto 70.235/1972, e, somente então, obter o efeito suspensivo. Embora os argumentos trazidos pela agravante partam de outras premissas, tenho entendimento de que a existência de Pedidos de Revisão no âmbito administrativo, ainda que referentes aos cálculos, configura hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no art. 151, III, do CTN, autorizando a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, nos termos do art. 206 do CTN.

O *periculum in mora*, por sua vez, está caracterizado ante a possibilidade de agravante ser excluída do RECAP, perdendo seus incentivos fiscais, caso não apresente certidão de regularidade fiscal.

Pelo exposto, defiro a antecipação da tutela recursal, a fim de suspender a exigibilidade, nos termos do art. 151, III, do CTN, dos valores lançados nos Autos de Infração 10630.000889/00-08 e 10630.000890/00-89, garantindo-lhe, ainda, a expedição de Certidão Positiva

com Efeitos de Negativa, nos termos do art. 206 do CTN, até que seja prolatada decisão definitiva acerca dos Pedidos de Revisão apresentados nos autos dos mencionados processos administrativos fiscais, se os únicos óbices à sua emissão forem os débitos decorrentes desses processos administrativos.

Comunique-se, com urgência, ao MM. Juiz *a quo*, para que determine o cumprimento imediato desta decisão.

Publique-se. Intime-se.

Brasília/DF, 29 de novembro de 2007.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(Decisão publicada no DJU II de 11.12.2007, p. 162).

EMENTAS

PIS/COFINS. LEI N. 9718/98. ART. 3. COMPENSAÇÃO NO CURSO DO PROCESSO. POSSIBILIDADE. AFASTAMENTO DO ART. 170-A DO CTN.

APELAÇÃO	CÍVEL	Nº
2002.34.00.037240-3/DF		
Processo na Origem: 200234000372403		
RELATOR (A): DESEMBARGADOR FEDERAL LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA		
RELATOR (A) : JUIZ FEDERAL ROBERTO CARVALHO VELOSO (CONV.)		
APELANTE: DIREDIESEL PECAS E ASSISTENCIA TECNICA LTDA		
ADVOGADO: FERNANDA CABELLO DA SILVA MAGALHAES E OUTROS(AS)		
APELADO: FAZENDA NACIONAL		
PROCURADOR: JOSE LUIZ GOMES ROLO		
EMENTA		
TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA COMUM. EXTINÇÃO DO FEITO SEM APRECIAÇÃO DO MÉRITO.		

CAUSA MADURA. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO DO MÉRITO. COFINS. LEI 9.718/98. RECEITA BRUTA. FATURAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. NÃO-APLICAÇÃO DO 170-A DO CTN. ATUALIZAÇÃO DO INDÉBITO.

1. Com fundamento no disposto no art. 6º, inc. I, da Lei n. 10.259/2001, esta Corte pronunciou que apenas pessoas físicas, microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas na Lei n. 9.317/96, podem ser partes no Juizado Especial Federal Cível, ainda que o valor atribuído à causa seja inferior a sessenta salários mínimos (CC 2005.01.00.068915-5/DF, Rel. Desembargador Federal João Batista Moreira, Terceira Seção, DJ de 18/05/2006, p.04).

2. Extinto o feito sem julgamento do mérito, a norma do artigo 515, §3º, do CPC, com a redação da Lei n. 10.352/01, autoriza o tribunal julgar desde logo a lide, se a causa estiver madura para julgamento.

3. O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que contribuições para o custeio da seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária quando inseridas nas hipóteses do art. 195, inciso I, da Constituição Federal. Lei complementar somente é exigível na hipótese do § 4º do artigo 195 da Constituição Federal, ou seja, no caso de instituição de novas fontes para o custeio da seguridade social (RE n. 146733).

4. Apesar de a Corte Especial deste Tribunal, em julgamento da arguição de inconstitucionalidade suscitada nos autos da AMS 1999.01.00.096053-2/MG, ter concluído, por maioria, pela declaração de constitucionalidade dos arts. 2º, 3º, *caput* e § 1º, e art. 8º, *caput*, da Lei 9.718/98, deve ser aplicado o disposto no parágrafo único do art. 354 do RITRF da 1ª Região em razão da posterior declaração da inconstitucionalidade, pelo

STF, tão-somente do parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98.

5. Prevalece, portanto, a fim de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, o art. 2º da Lei Complementar 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Precedentes deste Tribunal.

6. Cabe ao Judiciário declarar o direito à compensação, desde que demonstrado nos autos o recolhimento indevido, incumbindo à Administração controlar e fiscalizar a liquidez e certeza dos créditos e débitos a serem compensados, cuja determinação do valor depende apenas de simples cálculos aritméticos.

7. A vedação disposta no artigo 170-A do Código Tributário Nacional funda-se a vedação em tributo contestado, todavia, se o STF já declarou a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei 9.718/98, não há que se falar em contestação judicial da norma e, por conseguinte, tal restrição à compensação não se aplica aos autos.

8. Apelação da autora parcialmente provida, para reconhecer a inconstitucionalidade tão-somente do art. 3º, §1º, da Lei 9.718/98 e o direito à compensação do indébito sem a restrição disposta no art. 170-A do CTN.

ACÓRDÃO

Decide a Turma, por unanimidade, dar parcial provimento à apelação.

8ª Turma do TRF da 1ª Região - 23/10/2007.

Juiz Federal ROBERTO VELOSO

Relator Convocado

(Ementa publicada no DJU II de 23.11.2007, p. 228).

COFINS. ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA. AÇÃO RESCISÓRIA. EFEITOS RETROSPECTIVOS. LIMITAÇÃO.

AR - 5471/PE - 2006.05.00.044242-6
RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL RIDALVO COSTA
ORIGEM : 3ª Vara de Recife
AUTOR: FAZENDA NACIONAL
RÉU: OAB/PE - ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DE PERNAMBUCO

ADV/PROC: JOSÉ HENRIQUE WANDERLEY FILHO e outros
EMENTA

AÇÃO RESCISÓRIA. COFINS. ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA. ISENÇÃO (LC 70/91). REVOGAÇÃO (LEI 9.430/96). DECISÃO DO STF. EFEITOS DA RESCISÃO. EX NUNC. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

- Ação rescisória ajuizada pela UNIÃO contra a OAB/PE - ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DE PERNAMBUCO, visando à desconstituição de acórdão da eg. 4ª Turma deste Tribunal, que reconheceu o direito de sociedades civis prestadoras de serviços relacionados ao exercício da advocacia, substituídas pela ora ré, ao gozo da isenção conferida pela LC nº 70/91, e à compensação dos valores pagos indevidamente, corrigidos monetariamente.

- O acórdão rescindendo foi proferido antes da manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre ser a matéria constitucional ou não. Antes do pronunciamento do Excelso Pretório, a matéria estava sendo debatida sob o ângulo infraconstitucional, ou seja, sob o ângulo da hierarquia das leis. À época, havia interpretações divergentes, algumas entendendo que a Lei nº 9.430/96 não poderia revogar a isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91, sendo esse o entendimento dominante, como visto. Entretanto, havia interpretações entendendo que sim, porque a matéria disposta na lei complementar pertine à isenção, que é uma matéria própria de lei ordinária e, assim, poderia ser revogada por lei ordinária.

- Matéria de feição constitucional. Inaplicabilidade da Súmula nº 343 do Supremo Tribunal Federal. Isenção trazida pela Lei Complementar nº 70/91 pode ser alterada por lei ordinária.

- Temperamento dos efeitos da decisão, assegurando-se o resguardo da isenção sob o manto do acórdão com trânsito em julgado, em homenagem ao princípio da segurança jurídica.

- Ação Rescisória parcialmente procedente. Efeitos ex nunc da rescisão.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide o Plenário do Tribunal Regional Federal da 5a. Região, por maioria, julgar procedente, em parte, a rescisória, na forma do relatório, voto condutor e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Recife, 23 de novembro de 2007. (data do julgamento)

Desembargador Federal UBALDO ATAÍDE CAVALCANTE

Relator p/acórdão

(Ementa publicada no DJU II de 04.12.2007, p. 547).

PIS E COFINS. INADIMPLÊNCIA. INCLUSÃO DAS RECEITAS INADIMPLIDAS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. LEGALIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 956.842-RS (2007/0123076-5)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO
RECORRENTE: DOCOL METAIS SANITÁRIOS LTDA.

PROCURADOR: GILDO JOSÉ MARIA SOBRINHO E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO: SIMONE ANACLETO LOPES E OUTRO(S)

Ementa

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. VENDAS INADIMPLIDAS.

1. As vendas inadimplidas não podem ser equiparadas a vendas canceladas para fins de não fazer incidir o PIS e a COFINS.

2. O inadimplemento do comprador não influi na descaracterização do fato gerador. Há receita em potencial a ser auferida pela empresa.

3. A exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios privados.

4. A não-incidência do PIS e da COFINS só pode ocorrer nos casos determinados em lei. Aplicação do princípio da legalidade tributária.

5. Impossível, por construção jurisprudencial, instituir situação de não-incidência tributária.

6. Precedente: Resp 751.368/SC, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma.

7. Recurso especial não-provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, 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), 20 de novembro de 2007 (Data do Julgamento)

(Ementa publicada no DJU de 12.12.2007, p. 408).

EC Nº 33/01. IMUNIDADE DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE IPI. NÃO-ABRANGÊNCIA.

PROC. 2004.61.13.002268-3 AMS 266149

ORIG. : 1 Vr FRANCA/SP

APTE : IND/ E COM/ DE CARNES MINERVA LTDA

ADV: EDGAR DE ASSUMPCAO FILHO APDO: Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: VALDIR SERAFIM E JULIO CÉSAR CASARI

RELATOR: JUIZ FED. CONV. ROBERTO JEUKEN / TERCEIRA TURMA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CSSL. EC Nº 33/2001. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE ÀS RECEITAS ADVINDAS DA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DO IPI. LEIS Nºs. 9.363/96 e 10.276/2001. BENEFÍCIO FISCAL QUE, IGUALMENTE NÃO PODE SER EQUIPARADO AO LUCRO.

1. A análise do preceptivo magno insculpido no art. 195, por si só, já remete à intenção do legislador constitucional, qual seja, obter o financiamento da seguridade social mediante a tributação do empregador sobre três diferentes bases, quais sejam, a) a folha de salários; b) a receita ou faturamento; c) o lucro, hipóteses estas estabelecidas com a EC nº 20/98, anterior, portanto, a EC nº 33/01, ressaltando-se de forma clara as diferentes hipóteses de incidência das contribuições de que trata referido artigo, donde a conclusão de que receita e lucro são conceitos que não se confundem, oportunizando tributações distintas, como por exemplo, as Leis nºs. 7.689/88 e 9.718/98, sendo que, em se cuidando de lucro, tem-se a CSSL, e de receita, tem-se a COFINS.

2. A correta interpretação a ser dada com a alteração do art. 149 da Constituição Federal pela EC nº 33/01 é a de que a providência não alcançou a CSSL, que continua sendo devida, mesmo quando se tratar de operações de exportação, posto que sua base impositiva não se re-

porta a receitas providas destas operações e sim ao lucro.

3. Conclusão que também é aplicável ao crédito presumido do IPI, instituído pelas Leis nºs. 9.363/96 e 10.276/2001, posto que se cuidam de benefício fiscal e não de lucro.

4. Apelação a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, negar provimento à apelação da impetrante, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 14 de novembro de 2007.

(data do julgamento)

(Ementa publicada no DJU II de 12.12.2007, p. 331).

TRANSPORTE. CLÁUSULA FOB. INCLUSÃO DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS. LEGALIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 886.695 - MG (2006/0176130-9)

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE: CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A

ADVOGADO: JOÃO DÁCIO ROLIM E OUTRO(S)

RECORRIDO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA E OUTRO(S)

Ementa

TRIBUTÁRIO - ICMS - CLÁUSULA FOB (*FREE ON BOARD*) - INCLUSÃO DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO - LEGALIDADE - ART. 8º DA LC N. 87/96 - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - VALORES EXCESSIVOS - NÃO-OCORRÊNCIA - RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

1. Nos termos do art. 123 do CTN, a cláusula *FOB* não pode ser oposta perante a Fazenda Pública para exonerar a responsabilidade tributária do vendedor. (Precedente REsp 37.033/SP.)

2. O valor do frete integra a base de cálculo do ICMS. (Precedente REsp 777.730/RS.)

3. A jurisprudência desta Corte adotou o entendimento de que os honorários advocatícios são passíveis de modificação no STJ somente quando se mostrarem irrisórios ou exorbitantes. (Precedente AgRg no AgRg no Ag 863.435/SP.)

4. Não sendo desarrazoada a verba honorária, sua redução importa, necessariamente, no revolvimento dos aspectos fáticos do caso, o que é defeso no âmbito do apelo nobre, a teor da Súmula 7/STJ. Recurso especial improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, ocasionalmente, a Sra. Ministra Eliana Calmon.

Dr(a). MAÍSA DE DEUS AGUIAR, pela parte RECORRENTE: CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A Dr(a). NABIL EL BIZRI, pela parte RECORRIDA: ESTADO DE MINAS GERAIS

Brasília (DF), 06 de dezembro de 2007 (Data do Julgamento)

(Ementa publicada no DJU de 14.12.2007, p. 388).

EXECUÇÃO FISCAL. EXCLUSÃO DE SÓCIO DO PÓLO PASSIVO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO

QUANDO NÃO HOUVER NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 496.904 - PR (2003/0019232-8)

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: RODRIGO PEREIRA DA SILVA FRANK E OUTRO(S)

RECORRIDO: MAURÍCIO FOGAGNOLI
ADVOGADO: CARLOS ALBERTO FARRACHA DE CASTRO E OUTRO

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DE SÓCIO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. ALEGAÇÃO EM SEDE DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO DESDE QUE DESNECESSÁRIA DILAÇÃO PROBATÓRIA.

1. Hipótese em que o Juízo de primeiro grau entendeu inadequada a via da Exceção de Pré-executividade, sem aludir à eventual necessidade de dilação probatória. Decisão reformada pelo Tribunal *a quo* para determinar a análise das alegações do excipiente.

2. “Este Tribunal firmou o entendimento de que podem ser utilizadas a exceção de pré-executividade ou a mera petição, em situações especiais e quando não demande dilação probatória.” (Resp 533.895/RS, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 28.03.2006, DJ 25.05.2006, p. 208).

3. A arguição de ilegitimidade passiva em Exceção de Pré-executividade só não é cabível nos casos em que, para a aferição desta, for necessária dilação probatória.

4. Recurso Especial não provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas

taquigráficas a seguir, por unanimidade, negou provimento ao Recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a). Os Srs. Ministros Eliana Calmon, João Otávio de Noronha, Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 27 de fevereiro de 2007 (Data do Julgamento)
(Ementa publicada no DJU de 19.12.2007, p. 1192).

EXECUÇÃO FISCAL. INDICAÇÃO DE BENS DO ESTOQUE À PENHORA. POSSIBILIDADE.

PROC.: 2006.03.00.116218-4 AG 286560

ORIG.: 200461820316332 1F Vr SAO PAULO/SP

AGRTE : VINUM COML/ IMP/ E EXP/ LTDA

ADV: WALDEMAR DECCACHE

AGRDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: VALDIR SERAFIM E JULIO CÉSAR CASARI

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 1 VARA DAS EXEC. FISCALS SP

RELATOR: DES.FED. MÁRCIO MORAES / TERCEIRA TURMA

EMENTA

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RECUSA INJUSTIFICADA DE BENS OFERECIDOS À PENHORA. ART. 620 DO CPC. POSSIBILIDADE DE FUTURA SUBSTITUIÇÃO DE BENS.

1.A ordem legal prevista no art. 11 da Lei n. 6.830/80 não tem caráter rígido, devendo sua aplicação atender às circunstâncias do caso concreto e à potencialidade de satisfazer o crédito, não se perdendo de vista que a execução deve ser feita da forma menos gravosa para o devedor, de acordo com o disposto no art. 620 do CPC.

2.O fato de os bens nomeados pelo devedor pertencerem ao seu estoque rotativo não inviabiliza a penhora, pois o depositário responderá, inclusive penalmente, no caso de não apresentação dos bens em perfeito estado de conservação no momento oportuno.

3.A substituição da penhora a requerimento da exequente é possível em qualquer fase da execução, nos termos do artigo 15, II, da Lei de Execuções Fiscais, caso se constate, posteriormente, a insuficiência do valor dos bens ou a dificuldade na alienação.

4.Agravo de instrumento provido. Agravo regimental não conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima identificadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, à unanimidade, não conhecer do agravo regimental e, por maioria, dar provimento ao agravo de instrumento, nos termos do relatório e do voto do Relator, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado, vencido o Desembargador Federal Carlos Muta que lhe negava provimento.

São Paulo, 7 de novembro de 2007.

(Ementa publicada no DJU de 23.01.2008, p. 299/300).

EMPRESA SEM EMPREGADOS. EXIGIBILIDADE DO CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO EMPREGADOR. POSSIBILIDADE.

PROC.: 1999.61.00.019543-9 AMS 222657

APTE: CYRELA IMOBILIARIA LTDA

ADV: LEO KRAKOWIAK

APDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: ELYADIR F BORGES e MIRIAM APARECIDA P DA SILVA

RELATOR: DES.FED. FÁBIO PRIETO DE SOUZA / QUARTA TURMA

Ementa

DIREITO ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - REDAÇÃO ORIGINAL DO ARTIGO 195, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E ARTIGO 1º, DA Lei Federal nº 7689/88 - EMPRESA SEM EMPREGADOS.

1. "O conceito de empregador está em normas ordinárias" (STF - 2ª Turma - AGRG no AI nº 318.429-8-PR - Rel. Min. Nelson Jobim).

2. É empregador quem "admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços" (Art. 2º, "caput", da CLT). Quem o faz. Não quem, potencialmente, possa fazê-lo.

3. No RE 166772, o Plenário do Supremo Tribunal Federal foi categórico ao delimitar o conceito de empregador no campo de incidência do Direito do Trabalho.

3. Apelação provida.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, ACORDAM os Desembargadores Federais da Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade de votos, em dar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto do Desembargador Federal Relator, que fazem parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 08 de março de 2006. (data de julgamento).

(Ementa publicada em 28/01/2008, p. 676).

IMUNIDADE. PAPEL UTILIZADO NA CONFECÇÃO DE CAPAS DE LIVROS. ABRANGÊNCIA.

PROC. : 2001.61.04.004122-5 AMS 232422

ORIG.: 1 VR SANTOS/SP

APTE: UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: ELYADIR F BORGES E MIRIAM APARECIDA P DA SILVA

APDO: QUEBECOR WORLD SAO PAULO S/A

ADV: GUILHERME CEZAROTI

REME: JUIZO FEDERAL DA 1 VARA DE SANTOS SEC JUD SP

RELATOR: DES. FED. FÁBIO PRIETO DE SOUZA /QUARTA TURMA

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - IMUNIDADE DE LIVROS, JORNALIS, PERIÓDICOS E PAPÉIS - PAPEL IMPORTADO PARA CAPA DE LIVROS.

1.A imunidade prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal, é extensiva ao papel adquirido para a fabricação da capa do livro.

2.Apelação e remessa oficial improvidas.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, ACORDAM os Desembargadores Federais da Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade de votos, em negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto do Desembargador Federal Relator, que fazem parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 31 de outubro de 2007 (data de julgamento).

(Ementa publicada no DJU de 28.01.2008, p. 679).

COFINS. ISENÇÃO PARA SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. REVOGAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 PELA LEI N. 9.430/96.

AG.REG.NA RECLAMAÇÃO 2.475-0 (651)

PROCED. : MINAS GERAIS

RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. CARLOS VELLOSO

RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. MARCO AURÉLIO (ART.38,IV, b, DO RISTF)

AGTE.(S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - FABRÍCIO DA SOLLER E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S): SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

INTDO.(A/S): CAMARGOS PEDROSA SERVIÇOS MÉDICOS LTDA E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): ADRIANO CAMPOS CALDEIRA E OUTRO(A/S)

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Carlos Velloso, Relator, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, negando provimento ao agravo, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 05.02.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Gilmar Mendes, 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 maioria, vencidos os Senhores Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa e Celso de Mello, negou provimento ao agravo regimental. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Ausente, justificadamente, neste julgamento o Senhor Ministro Cezar Peluso. Lavrará o acórdão o Senhor Ministro Marco Aurélio. Não participou da votação o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski por suceder ao Senhor Ministro Carlos Velloso, Relator. Plenário, 02.08.2007.

COFINS - LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91 - AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº 1-1/DF - JULGAMENTO - ALCANCE. No julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade

de nº 1-1/DF, o Colegiado não dirimiu controvérsia sobre a natureza da Lei Complementar nº 70/91, consubstanciando a abordagem, no voto do relator, simples entendimento pessoal. (Ementa publicada no DJE de 31.01.2008, p. 146).

IPVA. EMBARCAÇÕES. INEXGIBILIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 379.572-4 (680)

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S): CONRADO VAN ERVEN NETO E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): OSCAR SANT'ANNA DE FREITAS E CASTRO E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): FERNANDO NEVES DA SILVA

RECDO.(A/S): ESTADO DO RIO DE JANEIRO

ADV.(A/S): PGE-RJ - ROBERTO SARAIVA RIBEIRO

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator), conhecendo e negando provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelos Senhores Ministros Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Carlos Britto e Sepúlveda Pertence, e do voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, dando-lhe provimento, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Ausentes, justificadamente, as Senhoras Ministras Ellen Gracie (Presidente)

e Cármen Lúcia. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 20.09.2006.

Retificação de decisão: Na assentada anterior, na qual pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso, fica retificada a proclamação para constar que os votos dos Senhores Ministros Gilmar Mendes (Relator), Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Carlos Britto e Sepúlveda Pertence foram no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso, e que o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa foi no de negar-lhe. Ausentes, justificadamente, as Senhoras Ministras Ellen Gracie (Presidente) e Cármen Lúcia, e os Senhores Ministros Celso de Mello e Marco Aurélio. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 21.09.2006.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, nos termos do voto do Relator, vencidos os Senhores Ministros Joaquim Barbosa e Marco Aurélio, que lhe negavam provimento. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 11.04.2007.

EMENTA: Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

(Ementa publicada no DJE de 01.02.2008, p. 161/162).